

Hermann Schlie

Die gemeindliche Vermögensvollrechnung  
und ihre Rechtsgrundlagen

~~1969~~

1968







DIE GEMEINDLICHE VERMÖGENSVOLLRECHNUNG

UND

IHRE RECHTSGRUNDLAGEN

I n a u g u r a l d i s s e r t a t i o n  
zur Erlangung  
des akademischen Grades eines Doktors der Rechte  
durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät  
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster



vorgelegt von:  
Hermann S c h l i e  
aus Berlin  
1969



Erstberichterstatter:

Professor Dr. Dr. Hans Pagenkopf

Zweitberichterstatter:

Professor Dr. Ludwig Mülhaupt

Dekan:

**Prof. Dr. Seidenfus**

Tag der mündlichen Prüfung

9. November 1968

## I N H A L T S Ü B E R S I C H T

|                                                                                                                                                                                                 |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <u>Einführung</u>                                                                                                                                                                               | 1  |
| <u>1. Abschnitt</u>                                                                                                                                                                             |    |
| Entwicklung und Stand des Gemeinderechnungswesens                                                                                                                                               | 4  |
| § 1 Die Gesetzgebung zur Verwaltung und Nachweisung<br>des gemeindlichen Vermögens seit dem ersten<br>Weltkrieg                                                                                 | 4  |
| § 2 Das bisherige Rechnungsmuster der Gemeinden<br>im norddeutschen Raum nach der GemHVO und<br>der KuRVO                                                                                       | 11 |
| § 3 Die Notwendigkeit einer öffentlichen Vermögens-<br>rechnung                                                                                                                                 | 17 |
| <u>2. Abschnitt</u>                                                                                                                                                                             |    |
| Die materielle Ausgestaltung der gemeindlichen<br>Vermögensrechnungslegung                                                                                                                      | 18 |
| § 1 Der Begriff der Vermögensvollrechnung                                                                                                                                                       | 18 |
| § 2 Der Vermögensbegriff                                                                                                                                                                        | 22 |
| § 3 Der Begriff der Schulden                                                                                                                                                                    | 29 |
| § 4 Die Rechnungsziele der öffentlichen Vermögens-<br>rechnung                                                                                                                                  | 30 |
| I. Die Ergänzung und Erläuterung des Ergebnisses<br>der Haushaltsrechnung durch die Vermögensdar-<br>stellung                                                                                   | 31 |
| II. Der Nachweis der Erhaltung des Gemeindever-<br>mögens                                                                                                                                       | 39 |
| III. Die öffentliche Vermögensrechnung als finanz-<br>wirtschaftliche Deckungsbilanz nach Johns                                                                                                 | 56 |
| IV. Die Notwendigkeit des Nachweises der Bestands-<br>veränderungen zum Zwecke der Darstellung des<br>gesamten Aufwands als Folge des allgemeinen<br>Strukturwandels des öffentlichen Vermögens | 67 |
| § 5 Der Inhalt der Vermögensrechnung                                                                                                                                                            | 72 |
| I. Die Erfassung des Vermögens in der Vermögens-<br>rechnung                                                                                                                                    | 73 |
| 1. Die Einbeziehung der Sachen im Gemein-<br>gebrauch in die Vermögensrechnung                                                                                                                  | 73 |

|                                                                                      |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2. Die beweglichen Sachen in der Vermögensrechnung                                   | 76  |
| 3. Das Betriebsvermögen                                                              | 82  |
| 4. Das Kapital- und Grundvermögen                                                    | 84  |
| 5. Die Rücklagen                                                                     | 84  |
| 6. Das Gemeindesondervermögen                                                        | 86  |
| 7. Sonstiges                                                                         | 87  |
| a) Kassenbestand und Kassenreste                                                     | 88  |
| b) Vorschüsse, Verwahrgelder und durchlaufende Gelder                                | 89  |
| c) Haushaltsüberschüsse und -fehlbeträge                                             | 90  |
| d) Haushaltsausgabereste                                                             | 91  |
| e) Erlöse über oder unter Buchwert                                                   | 91  |
| f) Der nicht haushaltsmäßig zu veranschlagende Vermögensverkehr                      | 92  |
| g) Sicherungseigentum und beschlagnahmte Gegenstände                                 | 93  |
| h) Investitionen in vorhandene Vermögensgegenstände                                  | 93  |
| II. Die Abgrenzung der Schulden                                                      | 94  |
| § 6 Die Gliederung des Vermögens und der Schulden                                    | 94  |
| I. Die Gliederung des Vermögens                                                      | 94  |
| II. Gliederung der Schulden                                                          | 96  |
| § 7 Die Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden                       | 97  |
| I. Mengen- oder Wertrechnung                                                         | 98  |
| II. Die Bewertung des Vermögens und der Schulden                                     | 103 |
| 1. Allgemeine Bewertungsgrundsätze                                                   | 103 |
| a) Anschaffungswerte gegenüber handelsrechtlicher oder steuerrechtlicher Wertmessung | 105 |
| b) Die Bewertung nach dem mutmaßlichen Wiederbeschaffungswert                        | 112 |
| c) Der "Mahnwert" nach Berkenhoff                                                    | 116 |
| 2. Die Bewertung der Schulden                                                        | 118 |

|                                                                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| § 8 Abschreibung, Wertberichtigung und Erneuerung                                                                        | 118 |
| I. Abschreibung, Erneuerungsrücklage und<br>Deckungserfolg                                                               | 118 |
| II. Die Bemessung der Abschreibungssätze                                                                                 | 127 |
| III. Die Belastung des Haushalts mit den jährlichen<br>Abschreibungen und die Folgen für die Haus-<br>haltungswirtschaft | 129 |
| IV. Wertänderungen                                                                                                       | 134 |

### 3. Abschnitt

|                                                                                              |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Die formale Ausgestaltung der gemeindlichen<br>Vermögensrechnungslegung                      | 137 |
| § 1 Rechnungsmethoden zur Einbeziehung des Vermögens<br>in die gemeindliche Rechnungslegung  | 137 |
| I. Die Vermögensrechnung in unverbundener Form                                               | 137 |
| II. Die Vermögensrechnung in verbundener Form                                                | 139 |
| III. Die Gruppik                                                                             | 147 |
| IV. Die funktionale Kontorechnung                                                            | 151 |
| V. Das Frankfurter Rechnungsverfahren                                                        | 152 |
| VI. Die Johnssche Deckungsbilanz und die Konten<br>für den Nachweis der Erneuerungsrücklagen | 158 |
| § 2 Schlußbetrachtung                                                                        | 162 |

Literaturverzeichnis

1. AMELUNG, DIETRICH      Abschreibungen oder Erneuerungs-  
rücklage  
Der Erneuerungsbedarf in der kom-  
munalen Finanzwirtschaft  
in: Der Gemeindehaushalt, 64.  
Jahrg. 1963, Seite 33 ff.
2. BERKENHOFF, HANS-ALBERT      Grundsätze einer Gemeindevermö-  
gensordnung  
in: Archiv für Kommunalwissen-  
schaften, Jahrg. 1, 1962, S. 106 ff.
3. BERKENHOFF, HANS-ALBERT      Entwurf und Begründung einer Ge-  
meindevermögensverordnung  
Göttingen 1964
4. BICKEL, WILHELM      Zur Methodik der Finanzstatistik,  
Vermögens- und Schuldenstatistik  
in: Handbuch der Finanzwissen-  
schaft, 2. Aufl. hrsg. von W.  
Gerloff und F. Neumark, 1. Bd.  
Tübingen 1952, Seite 147 ff.
5. BUSCH, HEINZ      Die Besonderheiten der Organisa-  
tion der Rechnungsführung bei der  
Deutschen Bundespost im Hinblick  
auf die Vermögenserhaltung  
Diss. Münster 1955
6. DAHLGRÜN, HANS-GEORG      Die Neuregelung des formalen  
Haushaltsrechts  
in: Der öffentliche Haushalt  
1957 S. 1 ff.
7. DUHMER, WILHELM      Das öffentliche Vermögen in  
Deutschland und seine Bewirt-  
schaftung, Göttingen 1952
8. DUHMER, WILHELM      Das aktive Gemeindevermögen im  
allgemeinen  
in: Handbuch der kommunalen  
Wissenschaft und Praxis, 3. Band.  
Kommunale Finanzen und kommunale  
Wirtschaft  
Berlin, Göttingen, Heidelberg  
1959, S. 75 ff.
- 8 a) EICHHORN, PETER      Der Wirtschaftsstil gemeindlicher  
Regiebetriebe, insbesondere  
Planung, Führung, Rechnung,  
Prüfung, Diss. Erlangen-Nürnberg  
1967

9. ELFERT, GUSTAV  
Wie lassen sich kaufmännisch -  
betriebswirtschaftliche Gedanken  
zur Frage der Vermögenserhaltung  
auf die öffentliche Finanzwirt-  
schaft anwenden?  
in: Gemeinsame wirtschaftliche  
Grundregeln in privater Wirtschaft  
und öffentlicher Verwaltung  
Studien der Forschungsgesell-  
schaft e.V., Frankfurt a.M., Bd.2  
Göttingen 1958, 3. Abschnitt,  
Seite 50 ff.
10. EICHER, FRIEDRICH  
Zur Vermögensstatistik der  
öffentlichen Hand  
in: Allgemeines Statistisches  
Archiv, 1934/35, Seite 3
11. FRIEDEL, ROBERT  
Haushaltsrechnung und -plan in  
verbundener Form, dargestellt  
am Beispiel der Gruppik,  
Leipzig 1940
12. GIERE, GUSTAV  
Zur Frage der Vermögensrechnung  
in: Der Gemeindehaushalt,  
50. Jhrg. 1949, S. 34 ff.
13. GIERE, GUSTAV  
Das Gemeindevermögen  
in: Handbuch für Sozialwissen-  
schaften, Bd. 4, Tübingen/  
Göttingen 1961 Seite 313 ff.
14. GREUNER, HANS  
HELMERT, OTTO  
Vorschlag zur Neugestaltung des  
Bundeshaushaltsplans  
in: Der öffentliche Haushalt,  
Jhrg. 1 1954, Seite 49 ff.
15. GROENER, J.L.  
Das Wesen der kameralistischen  
Buchführung mit Gewinnausweis  
(der kameralistischen Voll-  
rechnung)  
Krefeld 1951
16. HEINIG, KURT  
Das Budget, 2. Bd. Das Budget-  
wesen, Tübingen 1951
17. HEINKE, W.  
in einer Diskussion zu dem  
Referat von Weinmann, Methoden  
neuzeitlicher Etatgestaltung  
als Mittel staatswirtschaft-  
licher Programmplanung  
in: Methoden neuzeitlicher Etat-  
gestaltung, Bericht über eine Ar-  
beitstagung am 30.4.1954 in  
Weinheim a.d.B., Institut zur  
Förderung öffentlicher Ange-  
legenheiten e.V. Mannheim 1954,  
Seite 53 ff.

18. HELLER, ERNST Die kameralistische Vollrechnung  
in: Der öffentliche Haushalt  
Jhrg. 3, 1956, Seite 76 ff.
19. HELMERT, OTTO Die Vermögensrechnung des Bundes,  
Kommentar zur Buchführungs- und  
Rechnungslegungsordnung für das  
Vermögen des Bundes, Berlin 1954
20. HELMERT, OTTO Leitgedanken der Vermögens-  
rechnung des Bundes  
in: Der öffentliche Haushalt,  
Jhrg. 1, 1954, Seite 145 ff.
21. HELMERT, OTTO Haushalts-, Kassen- und Rechnungs-  
wesen. Eine systematische Darstel-  
lung und Erläuterung des staatli-  
chen und kommunalen Haushalts- und  
Kassenrechts, des Rechts der Rech-  
nungslegung und Rechnungsprüfung,  
Berlin 1961
22. HETTLAGE, KARL MARIA Das gemeindliche Kapitalvermögen  
in: Handbuch der kommunalen Wissen-  
schaft und Praxis, 3.Bd. Kommunale  
Finanzen und kommunale Wirtschaft  
Berlin, Göttingen, Heidelberg 1959,  
S. 156 ff.
23. HETTLAGE, KARL MARIA Gemeindefinanzrecht, Teil III,  
Kassen- und Rechnungsrecht, 2. erg.  
Aufl., Berlin u. Eberswalde, 1943
24. HOFERICHTER, PAUL Die Verwaltung und Nachweisung des  
Vermögens und der Schulden in einer  
praktischen Vermögensbuchführung  
in: Der Gemeindehaushalt 1959,  
Seite 107
25. JOHNS, RUDOLF Die Vollrechnung der Gemeinden  
in: Zeitschrift für handelswissen-  
schaftliche Forschung, 1938, Seite  
145 ff.
26. JOHNS, RUDOLF Das Problem der öffentlichen Ver-  
mögensrechnung, Würzburg 1943  
in: Kommunalwissenschaftliche  
Studien und Forschungen, Heft 8
27. JOHNS, RUDOLF Richtiges Rechnen in der Finanz-  
wirtschaft  
in: Finanzarchiv Neue Folge, Bd. 9  
1943, Seite 109 ff.

28.   JOHNS, RUDOLF           Lassen sich Einrichtungen und Methoden des erwerbswirtschaftlichen Rechnens auf die öffentliche Haushaltswirtschaft zur Förderung von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit übertragen?  
in: Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln in privater Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung, Studien der Forschungsgesellschaft für Staats- und Kommunalwirtschaft e.V., Frankfurt a.M., Bd. 2 Göttingen 1958, II. Abschnitt, Seite 31 ff.
29.   KIRSTEN, KARL        Gegenwartsfragen zum Gemeindevermögen  
in: Kommunale Kassenzeitschrift 1951, Seite 109 ff.
30.   KLAPDOR, KARL        Die kameralistische Buchführung in ihrer einfachen und gehobenen Form, 3. Aufl. 1914 Düsseldorf
31.   LANGE, DIETER        Möglichkeiten finanzwirtschaftlicher Vermögensrechnung.  
Dargestellt an realisierten oder zur Diskussion gestellten Rechnungssystemen in Deutschland  
Diss. Kiel 1958
32.   LEHMANN, FRIEDRICH    Der Ausbau der Frankfurter Verwaltungsbuchhaltung  
in: Der Gemeindetag, 1938, Seite 402 ff.
33.   LEUPOLD, O.           Die Verwaltungsbuchführung der Gemeinden  
Leipzig 1942
34.   LORENSER, HANS        Die Reform des Rechnungswesens in Krankenanstalten, Beiträge zur Verwaltung und Betriebsprüfung von Anstalten der Gesundheitspflege, Stuttgart/Köln 1950
35.   LOSCHELDER, WILHELM    Gedanken zur Vermögensrechnung  
in: Der Gemeindehaushalt, 1941, Seite 17 ff.
36.   LOSCHELDER, WILHELM  
      GIERE, GUSTAV        Kommentar zu den Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder, 2. Aufl., Stuttgart/Köln 1964
37.   MARDER, KARL           Das Gemeindevermögen, Stuttgart/Berlin 1936

38. MARDER, KARL      Zweck und Bedeutung von Vermögens- und Schuldennachweisungen  
in: Der Gemeindehaushalt, 1936, Seite 202 ff.
39. MARKUS, KARL      Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt  
in: Schriftenreihe des Instituts für Kommunalwissenschaft an der Joh.Wolfg.Goethe-Universität Frankfurt a.M., Bd. 3, III. Aufl. Frankfurt a.M. 1956
40. MASSAR, KARL      Zur Frage einer Statistik des öffentlichen Vermögens  
in: Allgemeines Statistisches Archiv, Bd. 25, 1935/36, Seite 319 ff.
41. MOST, OTTO      Gemeindefinanzen  
in: Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 2, II. Teil, Leipzig 1910
42. MÜLHAUPT, LUDWIG      Die Wirtschaftsgrundsätze der Deutschen Gemeindeordnung und ihre Auswirkung auf das gemeindliche Rechnungswesen, Diss. Köln 1939
43. MÜLHAUPT, LUDWIG      Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in der Gemeindefinanzwirtschaft und die Problematik ihrer Messung  
in: Finanzarchiv Neue Folge, Bd. 8 1940/41, Seite 94 ff.
44. MÜLHAUPT, LUDWIG      Der Deckungsprozess in der Gemeindefinanzwirtschaft und seine rechnerische Darstellung  
in: Finanzarchiv Neue Folge, Bd. 8 1940/41, Seite 403 ff.
45. MÜLHAUPT, LUDWIG      Grundsätzliches zum Problem der Vermögensstatistik  
in: Allgemeines Statistisches Archiv, Bd. 30, 1941/42, Seite 36 ff.
46. MÜLHAUPT, LUDWIG      Entwicklungen im Gemeinderechnungswesen  
in: Gemeindefinanzwirtschaft und Unternehmerwirtschaft  
Festgabe für Rudolf Johns  
herausgegeben von Mülhaupt, Ludwig und Oettle, Karl  
Göttingen 1965

47. MÜLHAUPT, LUDWIG Die öffentliche Vermögensrechnung  
in: Institut "Finanzen und Steuern" Bonn/Rhein, Heft 80 1966  
Die große Finanzreform.  
Nach der Fußnote 88 auf S. 109  
gehen die auf den folgenden  
Seiten dargestellten Ausführungen  
auf Mülhaupt zurück
48. NEUMARK, FRITZ Theorie und Praxis der Budgetgestaltung  
in: Handbuch der Finanzwissenschaft 2. Aufl., hrsg. von W. Gerloff und F. Neumark, 1. Bd.  
Tübingen 1952, Seite 595 ff.
49. PAGENKOPF, HANS Einführung in die Kommunalwissenschaft, Münster, 2. Aufl. 1961
50. PAGENKOPF, HANS Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft  
in: Institut "Finanzen und Steuern" Bonn/Rhein, Heft 67,  
Bonn 1963, Seite 26 ff.
51. RAAB, FRIEDRICH Ist eine Gesamtbewertung des Vermögens öffentlicher Körperschaften, insbesondere der Gemeinden, erforderlich und durchführbar?  
in: Reich und Länder, 10. Jahrgang 1936, Seite 105 ff.
52. ROEHLING, HERMANN  
STEINER, FRIEDRICH Grundlagen zur funktionalen Kontorechnung  
in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1956, S. 152 ff.
53. SCHLESINGER, G. Sind Meßzahlen geeignet, den Personal- und Sachbedarf zur Erfüllung der öffentlichen Aufgaben objektiv festzustellen, und wie gewinnt man sie,  
in: Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln in privater Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung. Studien der Forschungsgesellschaft e.V., Frankfurt/M., Bd. II Göttingen 1958,  
Seite 69 ff.
54. SCHMID, CARL Inhalt der Vermögensrechnung - Gemeindefinanzwirtschaftlicher Vermögensbegriff  
in: Der Gemeindehaushalt 1951,  
Seite 38 ff.

55. SCHMID, CARL Die fehlende Verordnung über die Verwaltung und Nachweisung des öffentlichen Vermögens in: Der Gemeindehaushalt 1960, Seite 220 ff.
56. SCHMÖLDERS, GÜNTER Der Grundsatz der Budgetpublizität, in: Finanzarchiv Neue Folge, 1958, Seite 193 ff.
57. SCHNETTLER, ALBERT Öffentliche Betriebe, Essen 1956
58. SCHNETTLER, ALBERT Gedanken zur Neugestaltung der kommunalen Vermögensrechnung in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 2. Jhrg. 1963, Seite 175 ff.
59. SCHNETTLER, ALBERT Betriebe, Öffentlicher Haushalt und Staat Berlin 1964
60. SCHRADER, WILHELM Die Vermögensrechnung in: Der Gemeindehaushalt 1949, Seite 85 ff.
61. SCHULTE, ALBERT Öffentliches Vermögen und Publizität in: Reichsverwaltungsblatt und preuß. Verwaltungsblatt, Berlin 1933, Seite 626 ff.
62. SCHUMANN, ALWIN Die Vermögensrechnung der Gemeinden, Berlin 1944
63. SCHÜLLER, WALTER Die Bewirtschaftung des öffentlichen Vermögens in der Bundesrepublik Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Problematik Diss. Bonn 1954
64. SEELIG, KURT Außerordentlicher Haushalt und Vermögensrechnung in verbundener Vollrechnung in: Der Gemeindehaushalt 1958, Seite 1 ff.
65. SPIELHAGEN, WOLFGANG Gedanken zur Vermögenswirtschaft der Gemeinden in: Der Gemeindehaushalt 1935, Seite 269 ff.
66. SPIELHAGEN, WOLFGANG Gedanken zur Bewertung des Gemeindevermögens in: Reich und Länder, 10. Jhrg. 1936, Seite 8 ff.

67. SPILLER, KONSTANTIN      Entwicklung und Stand des Rechts  
des öffentlichen Vermögens  
Eine Darstellung der gesetzli-  
chen Regelung in Vergangenheit  
und Gegenwart  
Diss. Münster 1960
68. SURÉN, FRIEDRICH-KARL      Die Deutsche Gemeindeordnung  
LOSCHELDER, WILHELM      vom 30. Januar 1935, 2. Bd. §§ 60  
- 123 der Deutschen Gemeinde-  
ordnung
69. SURÉN, FRIEDRICH-KARL      Die Gemeindeordnungen der Bundes-  
republik Deutschland, II. Bd.  
Gemeindefinanzrecht, Köln,  
Berlin, München, Bonn 1960
70. TAXIS, HANS      Die Konzeption einer gemeindlichen  
Vermögensrechnung  
in: Der Städtetag, 7. Jhrg. 1954  
Seite 4 ff.
71. TAXIS, HANS      Grundfragen des finanzwirtschaft-  
lichen und erwerbswirtschaftli-  
chen Rechnens  
in: Finanzarchiv Neue Folge,  
Bd. 18 1957/58
72. TAXIS, HANS      Kostenechte Gebühren, Vortrag,  
gehalten vor dem Fachverband der  
Kämmerer NRW e.V. am 7.10.1960  
in Bad Oeynhausen, veröffent-  
licht in: Der öffentliche Haus-  
halt, 6. Jhrg. 1960/61, Seite  
136 ff.
73. TERHALLE, FRITZ      Grundlegende Mängel im finanz-  
wirtschaftlichen Rechnen und ihre  
Überwindung  
in: Finanzarchiv Neue Folge,  
Bd. 8 1941, Seite 465 ff.
74. THIESS, ERICH      Ein neuer Vorschlag zur Kameral-  
rechnung  
in: Zeitschrift für handels-  
wissenschaftliche Forschung, 1955  
Seite 65 ff.
75. THOMS, WALTER      Reform der Wirtschaftsrechnung in  
Betrieben und Behörden,  
Kritische Betrachtungen zur funk-  
tionalen Kontorechnung, Herne -  
Berlin 1957

76. VIALON, FRIEDRICH-KARL      Haushaltsrecht, Haushaltspraxis, Systematische Einführung, Übersicht über das Haushaltsrecht des Bundes und der Länder, Grundsätze des Gemeindehaushaltsrechts, 2. Aufl. Berlin-Frankfurt a.M. 1959
77. WALB, ERNST      Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin-Wien 1926
78. WALB, ERNST      Die Problematik der Kameralrechnung in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1937, Seite 410 ff.
79. WALB, ERNST      Mängel im finanzwirtschaftlichen Rechnen und ihre Überwindung, Bemerkungen zu dem gleichnamigen Aufsatz von Fritz Terhalle, in: Finanzarchiv Neue Folge, Bd. 9, 1943, Seite 69 ff.
80. WEICHMANN, HERBERT  
WAWRCZECK, CURT      Neuordnung der öffentlichen Haushalte.  
Ein Beitrag zur volkswirtschaftlichen, staatswirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Planung der öffentlichen Verwaltung- und Finanzwirtschaft. Ausgearbeitet im Auftrage des Senats der Freien Hansestadt Hamburg in: Schriftenreihe des hamburgischen Weltwirtschaftsarchivs, Heft Nr. 3
81. WEINMANN, ALBERT      Haushaltsrechnung - Vermögensrechnung - Erfolgsrechnung in: Der Gemeindehaushalt 1949, S. 130
82. WEINMANN, ALBERT      Das Rechnungsmuster der Gemeinden - Vorschlag einer Neukonstruktion - in: Der öffentliche Haushalt 1. Jhrg. 1954, Seite 193 ff.
83. WELINDER, CARSTEN      Geschichte der skandinavischen Finanzwissenschaft in: Handbuch der Finanzwissenschaft Bd. 1, 2. Aufl. Tübingen 1952, Seite 514 ff.

84. WINCKELMANN, HANS Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben, Berlin 1949
85. WINCKELMANN, HANS Gemeindliche Vermögensrechnung Stuttgart-Köln 1959
86. ZEISS, FRIEDRICH Das Eigenbetriebsrecht der gemeindlichen Betriebe unter besonderer Berücksichtigung der EigBetrVO von NRW, 2. Aufl., Stuttgart 1962
87. ZIMMERMANN, AUGUST Das Sachbuch für das Vermögen in: Der Gemeindehaushalt 1949, Seite 241 ff.
88. Bay. STAATSMINISTERIUM für FINANZEN Die Neugestaltung des formalen Haushaltsrechts in: Der öffentliche Haushalt 3. Jhrg. 1956, Seite 146 ff.
89. INSTITUT "FINANZEN und STEUERN", Bonn Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform Bonn, Heft 60 1962
90. Ohne Verfasserangabe Neugestaltung der Haushaltspläne in der Bundesrepublik Deutschland, Bericht des im Auftrage der Landesfinanzminister eingesetzten Arbeitskreises, Hamburg 1956

A b k ü r z u n g e n

|                 |                                                                 |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------|
| a.a.O.          | am angegebenen Orte                                             |
| ABl.            | Amtsblatt                                                       |
| AktG            | Aktiengesetz                                                    |
| Allg.Stat.Arch. | Allgemeines Statistisches Archiv                                |
| Anm.            | Anmerkung                                                       |
| Aufl.           | Auflage                                                         |
| AusfAnw.        | Ausführungsanweisung                                            |
| Art.            | Artikel                                                         |
| BadWü           | Baden-Württemberg                                               |
| Bay             | Bayern                                                          |
| Bd.             | Band                                                            |
| BrH             | Bremerhaven                                                     |
| ders.           | derselbe                                                        |
| DGO             | Deutsche Gemeindeordnung vom 30.1.1935                          |
| Diss.           | Dissertation                                                    |
| EigBetrVO 1938  | Eigenbetriebsverordnung vom 21.11.1938 (RGBl. I S.1650)         |
| GemHVO 1937     | Gemeindehaushaltsverordnung vom 4.9.1937 (RGBl. I S. 921)       |
| GenG            | Gesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften |
| GmbHG           | Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung  |
| GO              | Gemeindeordnung                                                 |
| GS              | Preußische Gesetzessammlung                                     |
| GVBl.           | Gesetzes- und Verordnungsblatt                                  |
| Hess            | Hessen                                                          |
| HGB             | Handelsgesetzbuch                                               |
| Institut FSt.   | Institut "Finanzen und Steuern" Bonn am Rhein                   |
| KuRVO 1938      | Kassen- und Rechnungsverordnung vom 2.11.1938 (RGBl. I S. 1583) |

|              |                                                                                                                   |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MABl.        | Ministerialblatt für die<br>bayerische innere Verwaltung                                                          |
| MBliV        | Ministerialblatt für die<br>innere Verwaltung                                                                     |
| MinBl        | Ministerialblatt                                                                                                  |
| MinBlFin     | Ministerialblatt des Bundes-<br>ministers der Finanzen                                                            |
| NRW          | Nordrhein-Westfalen                                                                                               |
| NS           | Niedersachsen                                                                                                     |
| RhPf         | Rheinland-Pfalz                                                                                                   |
| PreußGemFinG | Preußisches Gemeindefinan-<br>gesetz vom 15.12.1933                                                               |
| RdErl        | Runderlaß                                                                                                         |
| RegBl        | Regierungsblatt                                                                                                   |
| RGBl         | Reichsgesetzblatt                                                                                                 |
| RHO          | Reichshaushaltsordnung                                                                                            |
| RücklVO 1936 | Rücklagenverordnung vom<br>5.5.1936 (RGBl. I S. 435)                                                              |
| Saarl        | Saarland                                                                                                          |
| SchlH        | Schleswig-Holstein                                                                                                |
| VBRO         | Entwurf der Buchführungs- und<br>Rechnungslegungsordnung für das<br>Vermögen des Bundes (MinBlFin<br>1953 S. 166) |



### Einführung

Die Rechnungslegung und die damit zusammenhängende Buchführung über die **E i n n a h m e n** und **A u s g a b e n** sind für Bund, Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) bis in alle Einzelheiten geregelt. Auf Grund der Ermächtigung in § 105 DGO <sup>1)</sup> sind Reichsverordnungen über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans <sup>2)</sup> und über das Kassen- und Rechnungswesen <sup>3)</sup> ergangen, die bis zum Erlaß neuer Verordnungen <sup>4)</sup> durch die für das Gemeinwesen zuständigen Landesgesetzgeber bestehen bleiben <sup>5)</sup>. Dass dem Gesetzgeber schon damals eine Einnahmen- und Ausgabenrechnungslegung nicht als ausreichend erschien, ergibt sich aus den Bestimmungen des § 105 Abs. 2 DGO und aus § 92 KuRVO, in denen eine Verordnung über die Vermögensrechnung angekündigt worden ist. § 105 Abs. 2 Ziffer 4 DGO enthielt die Ermächtigung des Reichsministers des Innern, im Einvernehmen mit dem Reichsminister der Finanzen in einer Verordnung die Nachweisung und Bewertung des Vermögens näher zu regeln. Der Kriegausbruch verhinderte den Erlass einer entsprechenden Verordnung. Die Gemeindeordnungen der Bundesländer haben erneut Vorschriften über die Aufstellung einer Vermögensrechnung in Aussicht gestellt <sup>6)</sup>; auch sie sind bis auf wenige Ausnahmen

1) DGO vom 30.1.1935 (RGBl. I S. 393)

2) Verordnung vom 4.9.1937 (RGBl. I S. 921)

3) Verordnung vom 2.11.1938 (RGBl. I S. 1583)

4) vgl. z.B. NRW: in der VO über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden vom 26.1.1954 (GVBl. S. 59) und in der VO über das Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden vom 1.3.1955 (GVBl. S. 29)

5) vgl. z.B. § 140 GO NS und § 115 GO NRW

6) vgl. z.B. § 97 Abs. 2 GO NRW

in Süddeutschland <sup>1)</sup> bislang nicht ergangen, obwohl die Gemeindeordnungen durchweg schon mehr als ein Jahrzehnt alt sind. Den Gemeinden in NRW ist z.B. überlassen, eine Vermögensrechnung schon vor Erlaß der Vorschriften über eine Vermögensrechnung einzuführen <sup>2)</sup>.

Die Folgen dieser Säumnis sind:

1. daß in den Haushaltsunterlagen der Gemeinden nur selten Zusammenstellungen über das Vermögen enthalten sind, denen außerdem im Zusammenhang mit den in dieser Studie vertretenen Rechnungszielen der Aussagewert fehlt,
2. daß die größeren Gemeinden, besonders die Großstädte, die ihr Rechnungswesen vervollkommen wollten, eigene Wege entweder bereits eingeschlagen haben oder einschlagen werden und somit dem allgemeinen Bestreben nach einer einheitlichen Regelung der Rechnungslegung in der öffentlichen Haushaltswirtschaft hindernd im Wege stehen.

Den ersten Fortschritt einer gesetzlichen Regelung der Verwaltung und Nachweisung des öffentlichen Vermögens bedeutet der Entwurf der Buchführungs- und Rechnungslegungsordnung für das Vermögen des Bundes (VBRO vom 16.3.1953 <sup>3)</sup>).

Auf Länderebene ist man inzwischen ebenfalls bemüht, entsprechende Regelungen für die Gemeinden zu finden. Schleswig-Holstein kam der in der VBRO ausgesprochenen Empfehlung nach und erließ entsprechend dem Entwurf der Buchführungs- und Rechnungslegungsordnung für das Vermögen des Bundes die "Richtlinien für die kommunale Vermögens- und Schuldenverwaltung" vom 21.3.1953 <sup>4)</sup>.

<sup>1)</sup> § 149 GO Bad Wü (GVBl 1955 S. 129);  
bayerische Haushalts-, Kassen- und Rechnungs-  
ordnung (GVBl 1933 S. 329).

<sup>2)</sup> vgl. Ziff. 2 der 3. VerwVO zu § 97 GO NRW

<sup>3)</sup> MinBlFin S. 166

<sup>4)</sup> "Richtlinien für die kommunale Vermögens- und  
Schuldenverwaltung" vom 21.3.1953.  
Amtsblatt für Schleswig-Holstein, S. 133

Der Entwurf zur VBRO enthält den Vorschlag für Bestimmungen über Zweck, Inhalt, Gliederung und Bewertung des Vermögens usw. Er enthält damit den Vorschlag für eine eingehende Regelung über die materielle Ausgestaltung der Vermögensrechnung. Der äußeren Form nach handelt es sich dabei um eine unverbundene <sup>1)</sup> Vermögensrechnung, die neben die weiterhin vollständig geführte Haushaltsrechnung als Nebenrechnung tritt und bereits praktiziert wird.

Diese Studie soll dazu beitragen, die Probleme der öffentlichen Vermögensrechnung einer Lösung näher zu bringen. Dazu werden im 2. Abschnitt in erster Linie die beiden wichtigsten Auffassungen über die Rechnungsziele einer öffentlichen Vermögensrechnung gegenübergestellt, die von Johns vorgeschlagene Vermögensvollrechnung zur Darlegung der Finanzierungsabläufe im Vermögensbereich und die Rechnung mit der Zielsetzung des Nachweises der Erhaltung des Gemeindevermögens. Die mit diesem Problemkreis zusammenhängenden Fragen einer der erwerbswirtschaftlichen Gewinn- und Verlustrechnung entsprechenden Wirtschaftlichkeitsrechnung <sup>2)</sup> werden angedeutet, jedoch nicht abschließend behandelt, weil sie die Problematik der Vermögensrechnung nur wenig berührt.

---

1) vgl. § 1 II im 3. Abschnitt

2) Begriff von Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt.

## 1. Abschnitt

### Entwicklung und Stand des Gemeinde- rechnungswesens

#### § 1 Die Gesetzgebung zur Verwaltung und Nachweisung des gemeindlichen Vermögens seit dem ersten Welt- krieg.

Bis in die Zeit nach dem 1. Weltkrieg beschränkte sich der Nachweis des Vermögens der Gemeinden und Gemeindeverbände (im folgenden nur noch: Gemeinden) - zumindest für das Sachvermögen - im wesentlichen auf eine mehr oder weniger sorgfältige Registrierung und Inventarisierung der einzelnen Vermögensgegenstände <sup>1)</sup>. Die Führung von Lagerbüchern war in einigen preußischen Gemeindeordnungen <sup>2)</sup> vorgeschrieben. Durch diese Lagerbücher, in denen insbesondere die Liegenschaften verzeichnet wurden, wurde kein Wertnachweis geführt. Weit fortschrittlicher waren die Regelungen über den Nachweis des öffentlichen Vermögens in Süddeutschland. In Württemberg wurde die Vermögensrechnung der Gemeinden seit etwa Mitte des letzten Jahrhunderts als eine Erfolgsrechnung zur Ermittlung der Vermögensveränderung geführt <sup>3)</sup>. Zimmermann <sup>4)</sup> berichtet von den badi-schen Gemeinden, daß sowohl die Gemeinderechnungs-anweisung vom 11.9.1883 <sup>5)</sup> als auch die Gemeinde-

<sup>1)</sup> Helmert, Otto (19) Die Vermögensrechnung des Bundes, Kommentar zur Buchführungs- und Rechnungslegungsordnung für das Vermögen des Bundes, Berlin 1954 S. 3

<sup>2)</sup> vgl. z.B. die für die Landgemeinden geltende Gemeindeordnung für die Rheinprovinz vom 23.7.1845 (GS. S. 523) in der revidierten Fassung vom 15.5.1856 (GS. S. 435)

<sup>3)</sup> Weinmann, Albert (81) "Haushaltsrechnung-Vermögensrechnung-Erfolgsrechnung" in: Der Gemeindehaushalt 1949, S. 130

<sup>4)</sup> Zimmermann, August (87) "Das Sachbuch für das Vermögen" in: Der Gemeindehaushalt 1941, S.241

<sup>5)</sup> GVBl. S. 233

rechnungsordnung vom 30.3.1922 <sup>1)</sup> eine eingehend geregelte Vermögensrechnung kannten. Zur Einbeziehung der Bestandsdarstellungen wurde das gesamte Rechnungswesen reformiert. Voranschlag und Rechnung waren in vier Rechnungsabteilungen gegliedert, nämlich in eine Rückstands-, Wirtschafts-, Vorschuß- und Vermögensrechnung <sup>1a)</sup> gegliedert. Dazu wurde die Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Geschäftsvorfällen aufgegeben <sup>2)</sup>. Der ordentliche Haushalt ging in die Wirtschaftsrechnung über, die die erfolgswirksamen Vorfälle verbuchte, während die Vermögensrechnung die vermögenswirksamen Vorfälle - außerhalb der in der Vorschussrechnung zu verbuchenden Vorgänge des Bankkreditverkehrs und des Kassenbestandes - darstellte. Die Rückstandsrechnung diente der gesonderten Abwicklung der Kassenreste.

Auch die bayrischen Gemeinden hatten bereits vor 1900 einen sehr umfassenden Vermögensnachweis zu führen, der sich nicht nur mit einem bestandsmäßigen Ausweis begnügte, sondern eine Wertrechnung darstellte <sup>3)</sup>. Jeder einzelne Vermögensteil war mit seinem jeweiligen Zeitwert einzusetzen, der durch eine alljährlich stattfindende Schätzung zu ermitteln war. Die heute geläufige Form der systematischen Abschreibung war offensichtlich noch nicht bekannt <sup>4)</sup>. Mit dem Erlass der Haushalts-, Kassen- und Rechnungsordnung vom 9.10.1933 <sup>5)</sup>

1) GVB1. S. 318

1a) Im Gegensatz zur hier darzustellenden Vermögensvollrechnung handelt es sich dabei um eine Rechnung, in der ein Bestandsnachweis erfolgt, ohne den Finanzierungsstatbestand offen zu legen.

2) vgl. u.a. die Ausführungen von Markus, Karl (39) (Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt, 3. Aufl. Frankfurt/M., S. 1) zu dem schon vor 1914 von Wiesbaden unternommenen Versuch, das gesamte Rechnungswesen in die gehobene Verwaltungsbuchführungsform zu überführen.

3) Spiller, Konstantin (67), Entwicklung und Stand des Rechts des öffentlichen Vermögens, Dissertation Münster 1960, S. 16/17

4) ebenda S. 18

5) GVB1. S. 329

wurde eine systematische Abschreibung eingeführt.

Weitaus rückständiger war demgegenüber die Regelung der Vermögensdarstellungen im nord-deutschen Raum. Die preußische Gemeindefinanzverordnung vom 2.11.1932 <sup>1)</sup> enthielt selbst keine Vorschriften für das Gemeindevermögen. "Die erste Ausführungsanweisung zu dieser Verordnung vom 16. 12.1932 <sup>2)</sup> brachte Muster zu einer Haushalts-, Kassen- und Rechnungsordnung für die Gemeinden und Gemeindeverbände" <sup>3)</sup>. Nach § 2 dieser Musterhaushaltsordnung war dem Haushaltsplan u.a. "eine Nachweisung über das Vermögen und die Schulden einschließlich der Beteiligungen und Bürgschaften unter Angabe der im letzten Kalenderjahr eingetretenen Veränderungen" beizufügen. Gemäß § 12 war eine entsprechende Nachweisung als Anlage zu der Jahresrechnung aufzustellen. Die Bestimmung, daß dem Haushaltsplan und der Jahresrechnung eine Nachweisung über das Vermögen und die Schulden beizufügen sei, ist seither aus dem Gemeindefinanzrecht nicht mehr verschwunden.

Das preußische Gemeindefinanzgesetz vom 15.12. 1933 <sup>4)</sup> widmete der Vermögens- und Schuldenverwaltung einen besonderen Teil, dessen Grundgedanken in die DGO eingegangen sind. In der zur DGO erlassenen KurVO wird in § 55 bestimmt, dass ein

---

1) GS. S. 341

2) MBliv S. 1287

3) Helmert, Otto (19) Die Vermögensrechnung des Bundes, S. 3

4) GS. S. 442

Sachbuch über das Vermögen zu führen ist und in diesem der Bestand des Vermögens zu Beginn des Rechnungsjahres, die Änderungen im laufenden Rechnungsjahr und der Bestand am Ende des Rechnungsjahres nachzuweisen sind. Nach § 92 KurVO ist eine Vermögensrechnung aufzustellen und in ihr der Anfangsbestand, die Änderungen des Vermögens und der Schulden und ihr Endbestand nach der Ordnung nachzuweisen, die sich auf Grund der Verordnung über die Vermögensverwaltung ergibt. Eine entsprechende Verordnung über Verwaltung, Nachweis, Bewertung und Buchführung bezüglich des öffentlichen Vermögens ist aber nicht erlassen worden.

Nach dem 2. Weltkrieg erreichte das Land Baden mit dem Erlaß der Kassen- und Rechnungsverordnung vom 5.3.1950 <sup>1)</sup> den höchsten Entwicklungsstand des gemeindlichen Rechnungswesens. Die Einteilung des Hauptbuches in die vier Rechnungsabteilungen <sup>2)</sup> wurde aufgegeben und den Bestimmungen der reichseinheitlichen GemHVO vom 4.9.1937 <sup>3)</sup> und KurVO vom 2.11.1938 <sup>4)</sup> angepasst. In einer besonderen Spalte: "Vom Soll des laufenden Jahres sind vermögenswirksam" werden die vermögenswirksamen Vorfälle des ordentlichen und außerordentlichen Haushalts kenntlich gemacht und spätestens bis zum Ende des Rechnungsjahres in das Sachbuch für das Vermögen übertragen <sup>5)</sup>. Das Sachbuch für das Ver-

---

1) GVB1 S. 223

2) s.S. 5 dieser Studie

3) RGB1. I S. 921

4) RGB1. I S. 1583

5) Mülhaupt, Ludwig (46) Entwicklungen im Gemeinderechnungswesen in: Gemeindewirtschaft und Unternehmerwirtschaft, Festgabe für Rudolf Johns, herausgegeben von Ludwig Mülhaupt und Karl Oettle. Göttingen 1965, S. 25.

mögen ist in 4 Spalten eingeteilt. In der ersten Spalte stehen als Anfangsbestände des Vermögens und der Schulden die Reste aus den Vorjahren. Die zweite Spalte enthält als Zugang das Anordnungssoll des laufenden Jahres. In der folgenden "Ist"-Spalte sind die Abgänge verzeichnet. Der Verbund mit der Haushaltsrechnung wird damit über diese beiden Spalten hergestellt, da alle im laufenden Rechnungsjahr durch die Haushaltsführung bewirkten Änderungen des Vermögens und der Schulden diese Spalte passieren. Die 4. Spalte ergibt als Rest auf der Einnahmenseite (Ausgabenseite) den Endbestand des Vermögens (der Schulden). Ein weiterer Fortschritt bedeutet die Aufnahme des Sachvermögens. Damit wurde aus der Teilverbundrechnung eine volle Verbundrechnung<sup>1)</sup>, ohne den kameralistischen Rechenstil zu verlassen. "Die nur bilanzwirksamen Kapitalbewegungen wie Darlehnsaufnahmen, Darlehnsbewilligungen, Geldanlagen und Geldabhebungen, geldliche Rücklageentnahmen, Abschreibungen und sonstige Wertminderungen des Vermögens werden nicht in der Haushaltsrechnung, sondern außerhaushaltsmäßig nur im Sachbuch für das Vermögen und in dem der Vermögensrechnung gebucht".<sup>2)</sup> Als Ergebnis der Bilanz wird das Reinvermögen ausgewiesen, dessen Darstellung zu den streitigsten Problemen der öffentlichen Vermögensrechnung gehört.<sup>3)</sup>

Ebenso wurde in Württemberg unter Beibehaltung der kameralistischen Buchungsmethode eine Teilver-

- 1) Mülhaupt, Ludwig (46) Entwicklungen im Gemeinderechnungswesen, S. 25
- 2) Anm. 22 auf S. 27 bei Mülhaupt, Ludwig (46) Entwicklungen im Gemeinderechnungswesen
- 3) vgl. im 2. Abschnitt §4I - III

bundrechnung <sup>1)</sup> geschaffen, die sich den reichsrechtlichen Bestimmungen der DGO, der GemHVO und der KuRVO anpasste. <sup>2)</sup> Mit der notwendigen Einbeziehung des Sachvermögens kann auch diese Rechnung zur Vollrechnung ausgestaltet werden. Das Geldvermögenssachbuch der württembergischen Rechnung ist der kaufmännischen Bilanz entsprechend in eine Aktivseite und eine Passivseite gegliedert. Auf der Aktivseite ist das Geldvermögen in seinen verschiedenen Anlageformen verbucht und die Passivseite "... weist wie jede Bilanz die nach "Kapitalquellen" oder "Kapitalgebern" gegliederte Mittelherkunft nach". <sup>3)</sup> Als Ergebnis dieser Bilanz wird nicht ein Reinvermögensnachweis erbracht, sondern dank der horizontalen Zuordnung ("Querverbund") der zusammengehörenden Bilanzpositionen werden wichtige Beziehungen zwischen Mittelherkunft und Mittelverwendung sichtbar gemacht. <sup>4)</sup> Die Bedeutung dieser Einzeldarstellung der Finanzierungsvorgänge in der horizontalen Ebene der Bilanz - von Johns <sup>5)</sup> als Deckungsbilanz bezeichnet - wird im 2. Abschnitt dieser Studie erörtert.

- 
- 1) vgl. die GO vom 19.3.1930 (RegBl. S. 45) und Vollzugsordnung vom 17.10.1932 (RegBl. S. 311). Nach § 210 dieser Vollzugsordnung blieben die Bestimmungen des Kassen- und Rechnungswesens der Vollzugsordnung vom 6.10.1907 (RegBl. S. 433) zur Gemeindeordnung vom 28.7.1906 (RegBl. S. 323) bis zur in § 119 der Vollzugsordnung von 1932 angekündigten Neuregelung des Kassen- und Rechnungswesens bestehen.
- 2) Mülhaupt, Ludwig (46) Entwicklungen im Gemeinderechnungswesen, S. 28 ff.
- 3) Mülhaupt, Ludwig (46) ebenda
- 4) Mülhaupt, Ludwig (46) S. 30
- 5) Johns, Rudolf (25) Die Vollrechnung der Gemeinden in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1938, Seite 145

Zusammenfassend ist damit über den augenblicklichen Stand der gesetzlichen Regelungen zur Vermögensrechnung zu sagen, daß außer in Süddeutschland und Schleswig-Holstein den Gemeinden gesetzlich die Führung einer Vermögensrechnung nicht vorgeschrieben ist. Die gesetzlichen Regelungen in Süddeutschland unterscheiden sich dadurch - und das ist für die Problemstellung der Studie beachtenswert -, daß in Bayern die Vermögensrechnung in einer Nebenrechnung, also in unverbundener Form geführt wird, während in Baden-Württemberg der Vermögensnachweis in einer verbundenen Rechnung erscheint. In allen übrigen Ländern wird von der während des Krieges erteilten Erlaubnis <sup>1)</sup> Gebrauch gemacht, von einem Nachweis des Vermögens abzusehen. Einige Gemeinden jedoch, die der Problematik der öffentlichen Vermögensrechnung aufgeschlossener gegenüberstanden und die wirtschaftlichen Vorteile einer Vermögensrechnung einsahen, haben Grundsätze für die Erfassung und Bewertung des Vermögens aufgestellt. Die Städte Frankfurt/M., Duisburg, Essen und Hannover seien hier besonders erwähnt.

---

1) Vereinfachungserlaß vom 18.2.1942 (MBliV. S. 417); vgl. auch die 3. Verwaltungsverordnung zu § 97 GO NRW: "Über die Erfassung, Verwaltung und Fortschreibung des Vermögens bestehen noch keine endgültigen Vorschriften. Es ist nichts dagegen einzuwenden, wenn die Gemeinden die Vermögensrechnung erst nach Erlass dieser Vorschriften aufstellen".

§ 2 Das bisherige Rechnungsmuster der Gemeinden im norddeutschen Raum nach der GemHVO 1937 und der KuRVO 1938

Bis auf die bereits erwähnten Ausnahmen <sup>1)</sup> beschränken die Gemeinden ihr Rechnungswesen auf den in den jeweiligen Gemeindehaushaltsverordnungen umschriebenen Bereich der Haushaltswirtschaft. Den ausschließlich finanzwirtschaftlichen Rechenschaftsbericht erbringt die Haushaltsrechnung als formelles Gegenstück zum Haushaltsplan. Die Haushaltsrechnung überwacht erstens die geplanten Deckungstatbestände und erbringt zweitens den Nachweis der Einhaltung der durch den Haushaltsplan <sup>2)</sup> der Verwaltung eingeräumten Verpflichtung und Ermächtigung zur Erhebung von Einnahmen und zur Leistung von Ausgaben. Die Haushaltsrechnung kontrolliert damit die Erfüllung bzw. Einhaltung des Etat- oder Haushaltssolls sowie die Durchführung des Anweisungs- oder Anordnungssolls. Infolge der Gegenüberstellung des Geldmittelbedarfs einer Rechnungsperiode und seiner Deckung im Haushaltsplan kann die Haushaltsrechnung nur eine "Geldrechnung" sein, die außer über den Kassenbestand einen Vermögensnachweis im Fall der Verwendung der Kameralistik als Ist-Rechnung (einfache Verwaltungsbuchführung) nicht zu erbringen vermag. Gegenüber der einfachen Verwaltungsbuchführung bedeutet die Soll-Rechnung <sup>3)</sup> einen großen Fortschritt.

---

<sup>1)</sup> vgl. im letzten Gliederungspunkt (§ 1)

<sup>2)</sup> Der Haushaltsplan wird durch Satzung festgesetzt (vgl. z.B. § 85 GO NRW).

<sup>3)</sup> Der Österreicher Joh. Mathias Puechberg (in: "Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfusse, auf die Verwaltung einer Kameralherrschaft angewandt", Wien 1762) führte die Sollstellung in die kameralistische Buchführung ein.

Der aus der Differenz von Anweisungs- oder Anordnungs-soll und Ist sich ergebende Rest stellt auf der Einnahmenseite die Forderungen und auf der Ausgaben-seite die Verbindlichkeiten dar. Da jedoch auf Grund der dargestellten Haushaltsrechnungsprinzipien die Anordnungen im Soll der Haushaltsrechnung auf der Einnahmen- und Ausgaben-seite auf die Geldvorgänge einer Rechnungsperiode beschränkt bleiben, ist ein solcher Sollabschluss <sup>1)</sup> nur unvollkommen und müsste durch die Aufnahme des gesamten Vermögens <sup>2)</sup> - auch des Sachvermögens - in die Rechnung ergänzt werden. Ob zur Verwirklichung dieser Aufgabe eine Änderung der bisherigen Einteilung des Haushalts in einen Betriebs- und einen Investitionshaushalt <sup>3)</sup> erforderlich wird, ist noch darzustellen <sup>3a)</sup>.

Die bisherige ausschließliche Ausrichtung der Gliederung der Haushaltsrechnung am finanzwirtschaftlichen Deckungstatbestand ergibt sich aus folgenden Beispielen:

1. In der Haushaltsrechnung erscheinen nur die in der Rechnungsperiode fälligen Forderungen als Einnahmen und die im Rechnungsjahr zu erfüllenden Verbindlichkeiten als Ausgaben, denn nur diese können der Deckung dienen bzw. eine Deckung beanspruchen. Nicht fällige Forderungen und Verbindlichkeiten dürfen deshalb nicht im Haushaltsplan veranschlagt werden <sup>4)</sup>, sogar dann nicht, wenn sie wirtschaftlich

<sup>1)</sup> Die Verbuchung nach dem Sollgrundsatz ermöglicht eine Rechnungsabgrenzung, die einer Wirtschaftserfolgsermittlung - ähnlich der kaufmännischen Buchführung - sehr nahe kommt (vgl. Walb, Ernst (77) Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, S. 242).

<sup>2)</sup> Zum Vermögensbegriff vgl. § 2 im 2. Abschnitt

<sup>3)</sup> vgl. Institut FSt. Bonn am Rhein Heft 80 Die große Finanzreform, S. 100: Der außerordentlichen Haushalt als Investitionshaushalt

<sup>3a)</sup> vgl. S. 16 dieser Studie

<sup>4)</sup> § 8 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz GemHVO 1937

zum Rechnungsjahr gehören.

2. Die haushaltsrechtliche Bevorzugung des finanzwirtschaftlichen Deckungstatbestandes ergibt sich insbesondere aus der von der Einnahmenseite her bestimmten Einteilung der Haushaltsrechnung in einen ordentlichen und einen außerordentlichen Haushalt (§ 1 GemHVO). "Ordentliche (außerordentliche) Ausgaben sind Ausgaben, die aus ordentlichen (außerordentlichen) Einnahmen finanziert sind und nicht solche, die vermögensunwirksam (vermögenswirksam sind" <sup>1)</sup>). Ordentliche Einnahmen sind Steuer-, Gebühren- und Beitragseinnahmen, Überschüsse des Erwerbsvermögens und Zuweisungen, die "... aus dem laufenden "Einkommen" des betreffenden Rechnungsjahres stammend, der Gebietskörperschaft (Gemeinde) endgültig zugeflossen sind" <sup>2)</sup>. Die außerordentlichen Einnahmen des Extraordinariums sind im wesentlichen <sup>3)</sup> Erlöse aus Vermögensveräußerungen, Entnahmen aus Rücklagen und durch Aufnahme von Darlehen beschaffte Geldmittel. Die Finanzierung der Ausgaben im außerordentlichen Haushalt erfolgt also entweder durch einen Rückgriff auf das "Einkommen" früherer Jahre oder einen Vorgriff auf die Einnahmen späterer Rechnungsperioden. Insbesondere Johns <sup>4)</sup> und ihm folgend Mülhaupt <sup>5)</sup> weisen auf das

- 
- 1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 115
- 2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), ebenda
- 3) wenn man von den Ausnahmen absieht, daß der Veräußerungserlös zur außerordentlichen Tilgung von Darlehen und zur Deckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren im ordentlichen und außerordentlichen Haushaltsplan verwendet werden kann (vgl. § 65 Abs. 2 GO NRW)
- 4) vgl. Literaturverzeichnis Nr. 25 - 27
- 5) vgl. Literaturverzeichnis Nr. 43 - 46

Ziel des öffentlichen Rechnungswesens hin, die Deckungsvorgänge darzustellen, wobei der Nachweis über den Grad der endgültigen Deckung der in den ordentlichen Haushalt eingestellten Ausgaben durch Ausweis eines Überschusses, Fehlbetrages oder ausgeglichenen Ordinariums erbracht wird <sup>1)</sup>.

Das Ziel der endgültigen Deckung wird jedoch nicht nur in der Haushaltswirtschaft, sondern auch im Vermögensbereich der öffentlichen Hand angestrebt <sup>2)</sup>. Die Übertragung dieses Rechnungsprinzips der Haushaltswirtschaft auf die Vermögenswirtschaft drängt sich geradezu auf.

3. Eine zusätzliche Funktion der Haushaltsgliederung in Ordinarium und Extraordinarium ergibt sich aus der Notwendigkeit, die Finanzierungsvorgänge des außerordentlichen Haushalts besonders augenfällig und kontrollierbar zu machen." Die Aufstellung eines besonderen außerordentlichen Haushaltsplans schafft erst die Grundlage für die schärferen finanzrechtlichen Bindungen, die für die "außerordentlichen Einnahmen und Ausgaben" bei Berücksichtigung der hier liegenden größeren Gefahren für die gemeindliche Finanzwirtschaft notwendig sind". <sup>3)</sup> Der Gesamtbetrag der Darlehen, die zur Bestreitung von Ausgaben des außerordentlichen Haushaltsplanes dienen sollen, bedarf aus diesem Grund im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. <sup>4)</sup> Die im außerordentlichen

---

<sup>1)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 117

<sup>2)</sup> vgl. Anm. 5 und 6 auf Seite 13 dieser Studie

<sup>3)</sup> Loschelder, Wilhelm, Giere, Gustav (36) Gemeindehaushaltsrecht 2. Aufl. Stuttgart und Köln 1964 S. 23

<sup>4)</sup> vgl. z.B. §§ 78, 88 GO NW; Ausnahmen: lediglich Zustimmung in § 92 GO BadWü; keine Genehmigungspflicht in Hessen §§ 105, 117 GO Hess.

Haushaltsplan veranschlagten Darlehen bedürfen nach den meisten Gemeindeordnungen außerdem der Einzelgenehmigung <sup>1)</sup>. Vorhaben, die aus Mitteln des außerordentlichen Haushalts ganz oder teilweise finanziert werden, dürfen erst begonnen werden, wenn die dafür vorgesehenen Einnahmen eingegangen sind oder wenn der rechtzeitige Eingang dieser Einnahmen rechtlich und tatsächlich gesichert ist <sup>2)</sup>. Über- und außerplanmäßige Ausgaben des außerordentlichen Haushalts dürfen nur nach Änderung der Haushaltssatzung geleistet werden <sup>3)</sup>.

Nach der GemHVO 1937 ergeben sich weitere Besonderheiten für den außerordentlichen Haushalt. Die Vorschriften über den Haushaltsausgleich sind strenger <sup>4)</sup>. Die einseitige und gegenseitige Deckungsfähigkeit ist ausgeschlossen (§ 13 Abs. 2 GemHVO 1937). Jedes Vorhaben ist im außerordentlichen Haushalt gesondert abzurechnen (§ 23 Abs. 4 GemHVO 1937). Die Einnahmen des außerordentlichen Haushalts dürfen nur für die Ausgaben verwendet werden, für die sie in den Haushaltsplan eingestellt waren (§ 39 GemHVO 1937). Seelig <sup>5)</sup> verweist

---

1) vgl. § 94 GO BadWü, Art. 84 GO Bay, § 65 GO BrH, § 107 GO Hess, § 100 GO NS, § 80 GO NRW, § 91 GO RhPf, § 100 GO Saarl und § 93 GO SchlH.

2) § 105 GO BadWü, Art. 96 GO Bay, § 76 GO BrH, § 120 Abs. 2 GO Hess, § 113 Abs. 3 GO NS, § 92 Abs. 2 GO NW, § 103 Abs. 1 GO RhPf, § 112 GO Saarl und § 105 Abs. 2 GO SchlH.

3) § 106 Abs. 2 GO BadWü, Art. 97 Abs. 2 GO Bay, § 77 Abs. 2 GO BrH, § 121 Abs. 2 GO Hess, § 114 Abs. 2 GO NS, § 93 Abs. 2 GO NRW, § 104 Abs. 2 GO RhPf, § 113 Abs. 2 GO Saarl und § 106 Abs. 3 GO SchlH; Ausnahmen enthalten im jeweiligen zweiten Satz der genannten Bestimmungen der Länder Hess, NS, NRW, SchlH und BrH im Fall der Deckung dieser Ausgaben durch Rücklagen.

4) Abs. 2 gegenüber Abs. 1 in § 9 GemHVO 1937

5) Seelig, Kurt (64), Außerordentlicher Haushalt und Vermögensrechnung in verbundener Vollrechnung, S. 1

in diesem Zusammenhang auf die Notwendigkeit des Nachweises der geordneten Verwendung von Staatszuschüssen in einer Einzeldarstellung im außerordentlichen Haushalt. Auf den außerordentlichen Haushaltsplan und den Nachweis des geordneten Vollzugs in der außerordentlichen Haushaltsrechnung kann nicht verzichtet werden.

Im staatlichen Haushaltsrecht mögen die Verhältnisse anders liegen. Für das Haushaltsrecht der Gemeinden wird vorgeschlagen <sup>1)</sup>, den Haushalt in einen Betriebs- und Investitionshaushalt zu gliedern. Damit ergeben sich unmittelbar aus dem Haushalt ablesbare Maßstäbe zur Beurteilung des Investitionsaufwands und seiner Finanzierung. Eine derartige Neugliederung des Haushalts ist jedoch entbehrlich, wenn die von Johns <sup>2)</sup> und Mülhaupt <sup>3)</sup> dargestellte finanzwirtschaftliche Zielsetzung in einer Vermögensvollrechnung verwirklicht wird, in der einerseits alle vermögenswirksamen Haushaltsvorfälle ohne Rücksicht auf ihren Standort im ordentlichen Haushalt oder außerordentlichen Haushalt erfaßt werden und andererseits ersichtlich gemacht wird, wie die vermögenswirksamen Vorfälle der Vorjahre und des laufenden Rechnungsjahres finanziert wurden, ob durch Schuldaufnahmen oder durch endgültige Deckungsmittel <sup>4)</sup>.

- 
- 1) Institut "Finanzen und Steuern" Bonn am Rhein Heft 80, Die große Finanzreform, "Der außerordentliche Haushalt als Investitionshaushalt" S. 100.
  - 2) Johns, Rudolf, im Literaturverzeichnis Nr. 25 - 27
  - 3) Mülhaupt, Ludwig, im Literaturverzeichnis Nr. 43 - 46
  - 4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 119

### § 3 Die Notwendigkeit einer öffentlichen Vermögensrechnung

Das Erfordernis einer Vermögensrechnung ergibt sich aus der Notwendigkeit, den gesamten Wirtschaftsbereich der öffentlichen Hand zu erfassen; das gilt umsomehr in einer Zeit, wo es selbstverständlich ist, daß auf allen Gebieten des wirtschaftlichen und sozialen Geschehens eine rechnerische und statistische Erfassung aller Vorgänge und Tatbestände verlangt und auch erwartet wird <sup>1)</sup>.

Im privatwirtschaftlichen Bereich ist die rechnerische Erfassung des Wirtschaftsablaufes gesetzlich vorgeschrieben <sup>1a)</sup>; "nur der bei weitem größte Unternehmer, die rd. 25.000 öffentlichen Hände, sehen sich bislang mangels eines modernen Anforderungen genügenden Rechnungswesens nicht in der Lage, über Herkunft und Verbleib der von den Steuerzahlern und Anleihezeichnern aufgebrachten Mittel einwandfrei Rechenschaft abzulegen" <sup>2)</sup>. Allein bei den Gemeinden betrugen die sogenannten Ausgaben der Vermögensbewegung in den Haushalten von 1948 bis 1963 104,5 Mrd. DM, das sind 40,6 v.H. der insgesamt 257,2 Mrd. DM von Bund, Ländern und Gemeinden getätigten Ausgaben <sup>3)</sup>. Angesichts dieser umfangreichen Vermögensbewegung ist die Notwendigkeit der Rechnungslegung über das öffentliche Vermögen zu einer nicht mehr umstrittenen Forderung des öffentlichen Lebens geworden <sup>4)</sup>. Eine Darstellung

1) Lange, Dieter (31), Möglichkeiten finanzwirtschaftlicher Vermögensrechnung, S. 1

1a) vgl. z.B.: HGB, AktG, GmbHG, GenG.

2) vgl. Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80, Die große Finanzreform, Die öffentliche Vermögensrechnung S. 105

3) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80, ebenda

4) Marküs, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt im Vorwort zur dritten Auflage von Fritz Lehmann, S. XVII

der Wechselwirkungen zwischen der Haushaltswirtschaft und der Vermögenswirtschaft ist unbedingt notwendig, da sie das Ergebnis der Haushaltsrechnung erläutert und für die Finanzplanung richtungsweisend ist. Die Vermögensrechnung trägt dazu bei, die Finanzkraft der einzelnen Gemeinde zutreffender zu beurteilen und einen gerechten Maßstab für die Finanzaufweisungen abzugeben. Sie wird damit zur wichtigen Voraussetzung einer "sinnvollen Finanzreform" <sup>1)</sup>.

## 2. Abschnitt

### Die materielle Ausgestaltung der gemeindlichen Vermögensrechnungslegung

#### § 1 Der Begriff der Vermögensvollrechnung

In den Rechtsgrundlagen der gemeindlichen Vermögensrechnung wird dieser Begriff nicht genannt. In Ziffer 4 der AusfAnw. <sup>2)</sup> zu §§ 55 und 88 KuRVO 1938 ist lediglich von einer unverbundenen und verbundenen Vermögensrechnung die Rede. Die formalen Unterschiede werden nicht erläutert. In der Literatur fehlt mit Rücksicht auf die unterschiedlichen Auffassungen über die Rechnungsziele der öffentlichen Vermögensrechnung eine einheitliche Definition dieses Begriffs. So spricht Elfert <sup>3)</sup> sowohl von einer verbundenen Vermögensrechnung als auch von einer kameralistischen Vollrechnung, ohne Einzelheiten über die Ausgestaltung dieser Rechnungen

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 106

2) RdErl vom 1.3.1939 (RMBlIV S. 441)

3) Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ..., S. 65

zu bringen. In der von Weichmann und Wawrczeck <sup>1)</sup> als Vollrechnung bezeichneten Rechnung "wandelt sich die gesamte Rechnungsstruktur von der nur quantitativen Darstellung des Geldverkehrs zur qualitativen Vollrechnung aller Finanzierungstatbestände mit ihren Ursachen und Folgen einschließlich der Sachwertbewegungen" <sup>2)</sup>. Hiernach beinhaltet die Vollrechnung den gesamten Wirtschaftsbereich öffentlicher Körperschaften. Besondere Kennzeichen dieser Rechnung werden auch hier nicht dargestellt. Helmert <sup>3)</sup> erläutert den Begriff der Vollrechnung am Beispiel der Verbuchung von Darlehen in § 49 Abs. 1 der VBRO, wo es heißt: "Gemäß § 62 Abs. 6 der Reichskassenordnung wird zugelassen, daß die Vermögenskartei für Darlehen zugleich Titelbuch über die Haushaltseinnahmen und Haushaltsausgaben und die Vorbücher (Abs. 2 und 3) als Teil des Titelbuches gelten ..." Diese Bestimmung vollendet die in § 32 VBRO erstrebte Verbindung zwischen Geld- und Vermögensrechnung, indem die Vermögenskartei, das Sachbuch der Vermögensrechnung, zugleich zum Titelbuch der Geldrechnung erklärt wird. Helmert hat demnach eine Lösung im Auge, die die bisherige Einteilung des Haushalts zugunsten eines Betriebs- und Kapitalbudgets (Investitionshaushalt) <sup>4)</sup> aufgibt. In die Ausführung des Haushaltsplans, der aus Betriebs- und Kapitalplan bestehen soll, sind die Vermögens-

1) Weichmann, Herbert - Wawrczeck, Curt (80), Neuordnung der öffentlichen Haushalte, S. 97

2) Weichmann, Herbert - Wawrczeck, Curt (80), Neuordnung der öffentlichen Haushalte, S. 97

3) Helmert, Otto (20), Die Vermögensrechnung des Bundes, S. 27

4) vgl. Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die große Finanzreform, S. 100, Der außerordentliche Haushalt als Investitionshaushalt.

darstellungen mit einzuschließen <sup>1)</sup>. Ebenso wie Helmert definiert der im Auftrage der Landesfinanzminister (Senatoren) eingesetzte Arbeitskreis <sup>2)</sup> die Vollrechnung als ein Rechnungssystem, bei dem die Vermögensrechnung einen integrierenden Bestandteil des Rechnungssystems bildet. Es sollen auf diese Weise in ein und derselben Buchführung die Vermögens- und Schuldenbestände und ihre Veränderungen in der Vermögensrechnung und in einer Art öffentlicher Erfolgsrechnung der Verbrauchsaufwand mit den dazugehörigen Einnahmen nachgewiesen werden.

Der Begriff der Vollrechnung ist von Johns <sup>3)</sup> in die Diskussion um die öffentliche Vermögensrechnung eingeführt worden und ist dann in der Literatur <sup>4)</sup> für die nach der jeweiligen Auffassung vollkommene Vermögensrechnung verwendet worden. So wird auch in dieser Studie die nach der Auffassung des Verfassers richtige Lösung der öffentlichen Vermögensrechnung unter dem Begriff der Vermögensvollrechnung dargestellt.

Wie im folgenden noch näher dargestellt wird, ist bisher das gemeindliche Rechenwerk deshalb unvollständig geblieben, weil die Finanzierungsabläufe im Vermögensbereich nicht dargestellt wurden und ein Nachweis darüber fehlte, ob das gemeindliche Vermögen im Hinblick auf die Erhaltung seiner Leistungskraft in seinem Bestand erhalten worden ist. Der finanzwirtschaftliche Rechnungszweck der

---

1) Helmert, Otto (20), Die Vermögensrechnung des Bundes, S. 27

2) Neugestaltung der Haushaltspläne in der Bundesrepublik Deutschland, Bericht des im Auftrage der Landesfinanzminister (Senatoren) eingesetzten Arbeitskreises, Hamburg 1956.

3) Johns, Rudolf (25), Die Vollrechnung der Gemeinden, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1938, S. 145

4) vgl. die Anm. 3 auf S. 18 und die Anmerkungen auf S. 19 u. 20

öffentlichen Vermögensrechnung tritt damit dem nur mit der Rechnungsmethode der Erwerbswirtschaft zu erbringenden Nachweis der Bestandserhaltung gegenüber. Im Institut "Finanzen und Steuern" <sup>1)</sup> wird hervorgehoben, daß die Herstellung eines Verbunds zwischen Haushalts- und Vermögensrechnung, wie er mittels des Soll-Abschlusses erreicht werden kann, nur ein rechnungstechnisches Mittel sei, das für die Ausgestaltung sowohl im Sinne einer erwerbswirtschaftlichen als auch einer finanzwirtschaftlichen Rechnung verwendet werden könne. Daß sich die öffentliche Vermögensrechnung nach diesen Ausführungen nicht auf die finanzwirtschaftliche Deckungsrechnung zu beschränken braucht, ergibt sich aus dem Hinweis, daß betriebswirtschaftliche Zielsetzungen im öffentlichen Rechenwerk verfolgt werden können, soweit der von Johns <sup>2)</sup> dargestellte finanzwirtschaftliche Rechnungszweck nicht beeinträchtigt wird <sup>3)</sup>. In dieser Studie wird ein Rechnungsschema angestrebt, das sowohl der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung als auch dem in den Rechtsgrundlagen der gemeindlichen Vermögensrechnung vorgeschriebenen Nachweis der Bestandserhaltung Rechnung trägt. So legt Mülhaupt <sup>4)</sup> dar, daß die von Markus <sup>5)</sup> für die Stadt Frankfurt a.M. entwickelte und im Jahre 1938 dort eingeführte überwiegend

---

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 134

2) vgl. § 4 III im Abschnitt dieser Studie

3) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 135

4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 121 u. 127

5) vgl. Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt

erwerbswirtschaftlich ausgerichtete Rechnung der Form nach der Johnsschen Deckungsrechnung sehr nahe komme, weil im Rechenwerk Vermögen und Schulden nach Verwaltungszweigen gegliedert gegenübergestellt würden. Durch eine Ergänzung des Schuldenkontos durch ein Deckungskonto könnte somit mittels einer solchen Rechnung ein Nachweis über die Deckungsvorgänge erbracht werden. Wülhaupt <sup>1)</sup> hat ferner nachgewiesen, daß die Johnssche Deckungsbilanz auch einen Nachweis über die Bestandserhaltung des öffentlichen Vermögens nicht auszuschließen braucht, wenn das jährliche, für jeden Einzelplan ermittelte Erneuerungssoll im ordentlichen Haushalt veranschlagt und in den Haushaltsausgleich mit einbezogen wird. Der jährlich nicht gedeckte Teil des Erneuerungssolls ist in der Deckungsbilanz als Schuld des laufenden an die künftigen Rechnungsjahre zu passivieren.

Eine derartige Ergänzung der Johnsschen Vermögensvollrechnung erbringt einen ausreichenden, vom Gesetzgeber verlangten Nachweis der Bestandserhaltung des öffentlichen Vermögens, ohne daß die finanzwirtschaftliche Zielsetzung des Rechenwerks beeinträchtigt wird.

## § 2 Der Vermögensbegriff

Die Gesetzgebung <sup>2)</sup> zum Gemeindevermögen gibt einen Anhaltspunkt für die Begriffsbestimmung ,

- 1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 127
- 2) vgl. die Abschnittsüberschriften "Gemeindevermögen" (z.B. in GO NRW §§ 62 ff) und "Schulden" (z.B. in GO NRW §§ 78 ff).

indem die in eine öffentliche Vermögensrechnung aufzunehmenden Aktivwerte aufgeführt werden. "Herkömmlicherweise" rechnet man zu diesen Aktivwerten nicht die "beweglichen Gebrauchs- oder Verbrauchsmittel, Bestände der Haushaltswirtschaft sowie Besteuerungsrechte und sonstige einkommensähnliche Einnahmequellen" <sup>1)</sup>. Es erscheint jedoch bedenklich, bereits bei der allgemeinen Begriffsbestimmung des öffentlichen Vermögens

- a) auf eine Trennung der Vermögenswirtschaft von den Haushaltsvorgängen hinzuwirken, wonach Kassenreste und Kassenbestände keine Aktivwerte darstellen <sup>2)</sup>,
- b) die Wirtschaftsmittel auszuschließen <sup>3)</sup>,
- c) bewegliche Sachen von einer bestimmten Wertgrenze an und mit kurzfristiger Nutzungsdauer aus dem Vermögensbegriff auszuklammern <sup>4)</sup>.

Unbedenklich auszuschließen sind die "allgemeinen Besteuerungsrechte, Ansprüche aus Konzessionsverträgen, Ansprüche auf künftige Straßenbaukosten-

1) Giere, Gustav (12), Zur Frage der Vermögensrechnung, in: Der Gemeindehaushalt, 50. Jhrg. 1949, S. 313

2) Surén-Loschelder (68), § 60 Anm. 2 a Duhmer, Wilhelm (8), Das aktive Gemeindevermögen, in: Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3. Bd., Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft, S. 76

3) Surén-Loschelder (68), (§ 60 Anm. 2 a, aa) schließen dies aus den Vorschriften der § 60 ff der DGO. Diese Bestimmungen setzen offenbar einen in gewisser Hinsicht festen Bestand an Vermögensgegenständen (in einem den Bedürfnissen entsprechenden Umfang) voraus, der der Gemeinde zu erhalten ist. Dies hier seien aber Gegenstände, die nur im weiteren Sinne Gemeindevermögen seien, für die dieses besondere Merkmal (die Substanzerhaltung) nicht zutrifft. Durch § 3 der Preuss. Überleitungsverordnung zur DGO vom 30.3.1935 wurde ausdrücklich festgelegt, daß für diese Gegenstände die DGO nicht gilt.

4) vgl. § 1 Abs. 3 der nicht veröffentlichten Duisburger Vermögens- u. Schuldenordnung vom 1.1.63

beiträge, Kaufpreise aus verfügbaren Grabstellen usw." <sup>1)</sup>. Zwar umfasst der Begriff "Vermögen" seinem Wortsinne nach nicht nur materielle Güter, "sondern er bezeichnet alle zwecks Leistungserstellung zu einem einheitlichen Ganzen verbundenen materiellen und immateriellen Werte" <sup>2)</sup>.

Ein für eine Vermögensrechnung brauchbarer Vermögensbegriff kann jedoch nur von den Zielen des Rechenwerks selbst hergeleitet werden <sup>3)</sup>. Eine ausdrückliche Bestimmung ist in den gemeindlichen Rechtsgrundlagen über die Vermögensrechnung nicht enthalten. Die bisher praktizierten und vorgeschlagenen Vermögensrechnungen bestimmen den Begriff nach rechtlichen Gesichtspunkten. So ordnen § 3 Abs. 1 VBRO, § 1 Abs. 1 der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung und § 2 des Berkenhoffschen Entwurfs dem öffentlichen Vermögen alle die Gegenstände zu, die im Eigentum der öffentlichen Hand stehen.

Von der Vermögensstatistik her wird der Vermögensbegriff von wirtschaftlichen Gesichtspunkten, insbesondere von der Zweckbestimmung des öffentlichen Vermögens her interpretiert. So ordnet Mülhaupt <sup>4)</sup> dem öffentlichen Vermögen alle Güter und Rechte zu, die irgendwie der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen ohne Rücksicht darauf, ob der betreffenden Körperschaft das Eigentum an diesen Gütern zusteht oder nicht. Ebenfalls kann

- 1) Surén-Ioschelder (68), § 60 Anm. 2 a, cc
- 2) Mülhaupt, Ludwig (42), Die Wirtschaftsgrundsätze der DGO und ihre Auswirkung auf das gemeindliche Rechnungswesen, S. 31
- 3) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 121
- 4) Mülhaupt, Ludwig (45), Grundsätzliches zum Problem der Vermögensstatistik, in: Allgemeines Statistisches Archiv, Bd. 30, 1941/42, S. 41

man Most <sup>1)</sup> als Anhänger dieser sogen. "Zwecktheorie" <sup>2)</sup> bezeichnen. Wenn "... man mit dem Vermögensbegriff eine Vorstellung von der Leistungsfähigkeit oder dem Leistungsvolumen des der Erfüllung öffentlicher Aufgaben gewidmeten Vermögens vermitteln ..." <sup>3)</sup> will, wird man die Zwecktheorie der Eigentumstheorie vorziehen müssen. Das wird insbesondere zur Erlangung statistischen Vergleichsmaterials notwendig sein. Für die gemeindliche Vermögensrechnung ist dieser Vermögensbegriff jedoch zu weit gefasst. Wenn mit der öffentlichen Vermögensrechnung der Nachweis der Erhaltung des Gemeindevermögens erbracht werden soll, muß sich die Gemeinde einen klaren Überblick über das erhaltungspflichtige Vermögen verschaffen <sup>4)</sup>. Der von der Haushalts- wie von der Vermögenswirtschaft unabhängige und neutrale Tatbestand der rechtlichen Zuordnung ist das zweckmäßigste Unterscheidungsmerkmal, zumal in den Gemeindeordnungen <sup>5)</sup> die Bestandserhaltung an das Eigentum der Gemeinden anknüpft <sup>6)</sup>. Mit Rücksicht auf die Einführung und Ausweitung des "Leasing-Verfahrens" in den Gemeinden wird der wirt-

<sup>1)</sup> Most, Otto (41), Gemeindefinanzen in: Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 2, II. Teil, Leipzig 1910, S. 168

<sup>2)</sup> Spiller, Konstantin (67), Entwicklung und Stand des Rechts des öffentlichen Vermögens, S. 2

<sup>3)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 121

<sup>4)</sup> Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 35

<sup>5)</sup> vgl. z.B. § 62 GO NRW

<sup>6)</sup> vgl. die Ausführungen über die Verwaltung der Stiftungen bei Surén (Surén, Friedrich-Karl (69), Gemeindewirtschaftsrecht 2. Bd. 1960 S. 17) und § 5 I 6 dieses Abschnitts

schaftliche Vermögensbegriff unbrauchbar. Die Pflicht zur Bestandserhaltung bezieht sich nicht auf diese fremden, nur gepachteten oder gemieteten Vermögensgegenstände. Die finanzwirtschaftliche Zielsetzung nach Johns macht es ebenfalls nicht erforderlich, daß das Leasingvermögen in der Deckungsbilanz dargestellt wird, weil nur für gemeindeeigenes Vermögen die Offenlegung des Finanzierungstatbestandes von Interesse <sup>1)</sup> ist. Wenn unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Vermögensbegriffs die Leistungsfähigkeit und das Leistungsvolumen der Gemeinden gleichzeitig neben den mit der öffentlichen Vermögensvollrechnung darzustellenden Zielsetzungen nachgewiesen werden soll, muß das Leasing-Vermögen in einer Anlage neben der Vermögensrechnung aufgeführt werden <sup>2)</sup>. Für die öffentliche Vermögensrechnung bieten die "... schwankenden Verhältnisse, die sich bei der Nutzung rechtlich fremden Vermögens ergeben und die dadurch einem nach wirtschaftlichen Merkmalen bestimmten Vermögensbegriff etwas Unstetes geben, keinen brauchbaren Anhalt" <sup>3)</sup>.

Im Institut "Finanzen und Steuern" <sup>4)</sup> wird auf eine weitere Möglichkeit der Begriffsbestimmung hingewiesen. Anknüpfend an die finanzwirtschaftliche Zielsetzung der Johnsschen Deckungsbilanz "... muß der Vermögensbegriff auf die gesamten von der öffentlichen Körperschaft getätigten vermögenswirksamen Ausgaben und die für die Finanzierung dieser Ausgaben angewandten Mittel

- 1) Um die künftige Belastung des Haushalts aus Leasingverträgen zu erkennen, wäre u.U. eine nachrichtliche Erwähnung zweckmäßig
- 2) So der Vorschlag von Mülhaupt anlässlich einer Aussprache über die Probleme der öffentlichen Vermögensvollrechnung
- 3) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung S. 35
- 4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 121

ausgedehnt werden" 1). Dieser Vermögensbegriff bedeutet jedoch keinen erheblichen Unterschied zu der hier vertretenen Auffassung.

Fraglich ist, ob der Geldbestand, die Forderungen und Schulden der Haushaltswirtschaft in der Vermögensrechnung darzustellen sind. Im Institut "Finanzen und Steuern" 2) wird die Ansicht vertreten, daß mit Rücksicht auf den Strukturwandel des öffentlichen Vermögens vom Ertrags- zum Leistungsvermögen und auch aus systematischen Gründen der Geldbestand, die Forderungen und Schulden der Haushaltswirtschaft in der öffentlichen Vermögensrechnung auszuweisen sind.

Inwieweit weitere Vermögensgegenstände, die zwar vom Vermögensbegriff erfaßt werden, von einer Verbuchung in der Vermögensrechnung auszuschließen sind, ist noch zu erörtern 3).

Zusammenfassend ist festzustellen, daß der Vermögensbegriff der öffentlichen Vermögensrechnung mit dem der kaufmännischen Unternehmung

---

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 121

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 122

3) vgl. § 5 I dieses Abschnitts

vergleichbar ist. Die Gemeindeordnungen fassen demgegenüber den Vermögensbegriff enger, indem sie die sogenannten Wirtschaftsmittel und geringwertigen und kurzlebigen Gebrauchsgegenstände, den Kassenbestand und die Kasseneinnahmereste nicht zum Vermögen zählen.

Die hier vertretene Abgrenzung des Vermögensbegriffs nach rechtlichen Gesichtspunkten darf nicht dazu verleiten, einen Realisations- oder Liquidationswert des öffentlichen Vermögens ermitteln zu wollen. Die Verwendung erwerbswirtschaftlicher Begriffe und Abgrenzungskriterien in der öffentlichen Rechnung erfolgt dabei mit dem ausdrücklichen Hinweis, daß Unterschiede in der Zweckbestimmung des Vermögens der öffentlichen Hand und der Privatwirtschaft bestehen.

---

### § 3 Der Begriff der Schulden

Ein nach den gleichen Grundsätzen wie der Vermögensbegriff abgeleiteter Schuldenbegriff bedeutet, daß alle Verbindlichkeiten, die die Gemeinde im Verhältnis zu anderen Personen eingeht, im Schuldennachweis zu berücksichtigen sind. Dazu zählen demnach auch alle Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen für die Gemeinde im Rahmen ihrer laufenden Verwaltungs- und Wirtschaftstätigkeit. Die Gemeindeordnungen zählen diese Arten der Verbindlichkeiten jedoch nicht zu den Schulden, obwohl sie dem Rechtssinne nach dazu zu zählen wären, weil für ihre Begleichung Ausgaben im ordentlichen Haushalt angesetzt werden. Danach sind nur solche Verbindlichkeiten als Schulden zu behandeln, die die Gemeinden durch einen Darlehens- oder Kreditvertrag aufgenommen haben. Ebenso zählen solche Verbindlichkeiten zu den Schulden, die aufgrund eines der Darlehensaufnahme wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäfts wie Hypothekenübernahme, Schuldenumwandlung, Grunderwerb gegen langfristige Ratenzahlung und dergl. zur Deckung eines außerordentlichen Bedarfs aufgenommen werden <sup>1)</sup>.

Zu den in der Vermögensrechnung nachzuweisen- den Schulden zählen demnach nicht die Verbindlichkeiten von Verwaltungszweigen untereinander, wie

---

<sup>1)</sup> Pagenkopf, Hans (49), Einführung in die Kommunalwissenschaft, Münster, 2. Aufl. 1961, S. 151

z.B. aus Leistungen des städtischen Fuhrparks für das Fürsorgeamt (vgl. § 1 Abs. 3 der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung). Demgegenüber ist jedoch in der Vermögensrechnung die innere Verschuldung - z.B. Verpflichtungen aus Geldaufnahmen bei den Rücklagen, beim Stiftungsvermögen usw. (vgl. § 14 Abs. 1 der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung) - darzustellen, weil die durch den ordentlichen Haushalt zu deckenden Ersatzleistungen in den zukünftigen Rechnungsjahren die Haushaltswirtschaft belasten. Der sich über einen längeren Zeitraum erstreckende Finanzierungsablauf erlangt im Zusammenhang mit der von Johns und Mülhaupt dargestellten finanzwirtschaftlichen Zielsetzung an Bedeutung (vgl. § 14 Abs. 1 Ziff. 1 der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung, § 4 Abs. 2 des Berkenhoffschen Entwurfs zu einer Gemeindevermögensordnung, Frankfurter Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung (Konten 2250 - 2254) <sup>1)</sup>, Ziff. III der Schuldengliederung im Schuldennachweis der Richtlinien des Deutschen Städtetages für eine gemeindliche Vermögensrechnung <sup>2)</sup>).

§ 4 Die Rechnungsziele der öffentlichen Vermögensrechnung

Es ist notwendig, den Gemeinden ein Rechenwerk an die Hand zu geben, das aus sich heraus als Richtschnur zukünftiger Wirtschaftsführung dienen kann.

<sup>1)</sup> vgl. Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt, S. 175

<sup>2)</sup> abgedruckt bei Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung, im Anhang

I. Die Ergänzung und Erläuterung des Ergebnisses der Haushaltsrechnung durch die Vermögensdarstellung

Das naheliegendste Ziel der Vermögensrechnung, die Rückwirkungen der Haushaltswirtschaft einer Rechnungsperiode auf das Vermögen darzustellen, um das Ergebnis des finanzwirtschaftlichen Deckungsprozesses in der Haushaltsrechnung aussagefähiger zu machen, wird in folgenden gemeinderechtlichen Vorschriften aufgeführt:

1. Zur Einführung eines Sachbuches für das Vermögen:

§ 48 Abs. 2, 2. Halbsatz KuRVO 1938:

Für die Feststellungen der Rückwirkungen der Haushaltsführung auf das Vermögen und die Schulden und ihrer sonstigen Änderungen wird ferner das Sachbuch für das Vermögen geführt.

2. Zweck des Sachbuches für das Vermögen:

§ 55 KuRVO 1938:

Für die Haushaltseinnahmen und -ausgaben, die die Vermögensgegenstände der Gemeinde verändern, sowie für die sonstigen Änderungen dieser Bestände ist ein Sachbuch für das Vermögen zu führen; in dem Sachbuch sind der Bestand des Vermögens und der Schulden bei Beginn des Rechnungsjahres, seine Änderungen im laufenden Rechnungsjahr und der Bestand am Ende des Rechnungsjahres nachzuweisen.

3. Der Jahresabschluss des Sachbuches für das Vermögen:

§ 88 Abs. 3 KuRVO 1938:

Der Jahresabschluss des Sachbuches für das Vermögen hat den Bestand des Vermögens bei Beginn des Rechnungsjahres, die durch die Haushaltseinnahmen und -ausgaben sowie durch sonstige Vorgänge bewirkten Änderungen und den Bestand des Vermögens am Schluss des Rechnungsjahres nachzuweisen.

4. Die Vermögensrechnung:

§ 92 KuRVO 1938:

Neben der Haushaltsrechnung ist eine Vermögensrechnung aufzustellen. In ihr sind der Anfangsbestand, die Änderungen des Vermögens und der Schulden und ihr Endbestand nach der Ordnung nachzuweisen, die sich auf Grund der Verordnung über die Vermögensverwaltung ergibt.

Die in § 92 KuRVO 1938 dargestellte Zielsetzung der gemeindlichen Vermögensrechnung wird in § 1 Abs. 1 VBRO auch für die Vermögensrechnung des Bundes vorgeschrieben. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung soll die Vermögensrechnung ausserdem darlegen, "in welcher Höhe die Haushaltseinnahmen und Haushaltsausgaben zur Vermehrung oder Verminderung des Vermögens und der Schulden im Laufe des Rechnungsjahres geführt haben, und damit erkennen lassen, inwieweit einem Überschuss oder einem Fehlbetrag der Haushaltsrechnung eine Minderung oder Mehrung des Vermögens und der Schulden gegenübersteht."

Diese Zielsetzung der öffentlichen Vermögensrechnung, den wertmässigen Bestand des Vermögens und dessen Änderung als Rückwirkung der Haushaltswirtschaft auf das Vermögen darzustellen, wird von der herrschenden Auffassung <sup>1)</sup> bestätigt. Um einen tieferen Einblick in den haushaltswirtschaftlichen Tätigkeitsbereich der öffentlichen Hand zu gewinnen, weist Schulte <sup>2)</sup> auf die Notwendigkeit hin, die Bewegungsgrößen des Haushalts mit den Bestandsgrößen der Vermögenswirtschaft zu verbinden. "Ein in der Haushaltsrechnung ausgewiesener Überschuss ist völlig verschieden zu bewerten, je nachdem, ob er unter gleichzeitiger Verminderung, unter Erhaltung oder unter Vermehrung des Vermögens erwirtschaftet ist; im ersten Falle kann er zu Lasten der Substanz des Gemeindevermögens gewonnen sein, kann sich also bei Beachtung der Grundsätze der Erhaltung des Vermögenswertes tatsächlich als Fehlbetrag darstellen. In den letzten Fällen hat der Überschuss ersichtlich einen ganz anderen Wert. Nicht anders verhält es sich, wenn die Haushaltsrechnung einen Fehlbetrag

<sup>1)</sup> a) Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung S. 12,

b) Surén, Friedrich-Karl (69), Die GO'en der Bundesrepublik Deutschland, II. Bd. Gemeindevirtschaftsrecht S. 27

<sup>2)</sup> Schulte, Albert (61), Öffentliches Vermögen und Publizität S. 626 ff.

ausweist. Auch hier wird der innere Wert dieses Ausweises erst deutlich, wenn er in eine Beziehung zum Stande des Gemeindevermögens gebracht wird" <sup>1)</sup>.

Markus <sup>2)</sup> stellt als Aufgabe der Vermögensrechnung die Beantwortung folgender Fragen:

1. Bedeutet der Ausgleich zwischen Bedarf und Deckung, dass die Mittel (gemeint ist die wertmässige Substanz des zur Aufgabenerfüllung eingesetzten Vermögens) der Verwaltung am Ende des Rechnungsjahres die gleichen sind wie am Anfang?
2. Ist von der Vergangenheit gezehrt oder die Zukunft vorbelastet worden, um den Ausgleich herzustellen?
3. In welchen Zweigen der Verwaltung sind die Wertverluste, die nicht unmittelbar im Geldvorrat sichtbar werden, ersetzt worden, in welchem nicht?

"Eine Gemeinde kann während eines Rechnungsjahres einen Höchststand der Leistungen für die örtliche Gemeinschaft verwirklicht, also für eine auf den betreffenden Zeitabschnitt beschränkte Betrachtung mit größtem "Erfolg" gearbeitet, zugleich aber auch die künftige Einsatzfähigkeit ihrer Hilfsmittel entweder verstärkt oder aber auch schwer beeinträchtigt haben" <sup>3)</sup>. In der zutreffenden Erkenntnis des Bedürfnisses der Aufhellung der Wechselwirkungen zwischen Haushaltswirtschaft und Vermögenswirtschaft sind den genannten gemeinderechtlichen Bestimmungen entsprechende Vorschriften in die Vermögensordnungen einiger Gemeinden (Duisburg und Frankfurt) und in Vermögens-

---

<sup>1)</sup> Loschelder, Wilhelm (35), Gedanken zur Vermögensrechnung S. 17

<sup>2)</sup> Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt S. 2

<sup>3)</sup> Markus, Karl (39), S. 98 f.

rechnungsentwürfe <sup>1)</sup> übernommen worden. So heißt es in § 6 Abs. 1 (Erfassung der Vermögensänderungen) der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung:

Das Vermögen wird durch haushalts- oder kassenmäßige Zu- und Abgänge sowie durch Abgabe und Annahme von Vermögensteilen innerhalb der Verwaltung verändert.

In Frankfurt/M. wurde noch vor Erlass der KuRVO 1938 mit Beginn des Rechnungsjahres 1938 die Rechnungslegung mit dem Ziel ausgebaut, die Rückwirkungen der Haushaltsführung auf das Vermögen und die Schulden und deren sonstige Änderungen erkennen zu lassen <sup>2)</sup>.

Die Richtlinien des Deutschen Städtetages für eine gemeindliche Vermögensrechnung <sup>3)</sup> bestätigen in Ziffer 2 Abs. 2 diese Auffassung:

Die Vermögensrechnung soll ferner darlegen, in welcher Höhe die Haushaltseinnahmen und Haushaltsausgaben zur Vermehrung oder Verminderung des Vermögens oder der Schulden im Laufe des Rechnungsjahres geführt haben, und damit erkennen lassen, inwieweit einem Überschuss oder einem Fehlbetrag der Haushaltsrechnung eine Minderung oder Mehrung des Vermögens und der Schulden gegenübersteht.

In Berkenhoffs Entwurf einer Gemeindevermögensverordnung <sup>4)</sup> heißt es in § 1 Abs. 2 (Zweck der Vermögensrechnung) in Übereinstimmung mit § 92 KuRVO 1938:

Die Vermögensrechnung muss den Bestand des Vermögens und der Schulden zu Beginn des abgelaufenen Rechnungsjahres, die Veränderungen und den Bestand am Ende des abgelaufenen Rechnungsjahres nachweisen.

- 
- 1) a) Entwurf einer Gemeindevermögensordnung von Berkenhoff, Hans-Albert (3).  
b) Richtlinien des Deutschen Städtetages, abgedruckt bei Winckelmann, Hans (85) im Anhang.
  - 2) Für das Frankfurter Verfahren war dies aber nicht das einzige Ziel. Vgl. den folgenden Gliederungspunkt.
  - 3) Vgl. Anm. 1 b dieser Seite
  - 4) Vgl. Anm. 1 a dieser Seite

Zur Ermittlung der Rückwirkung der Haushaltswirtschaft auf das gemeindliche Vermögen stellt die öffentliche Vermögensvollrechnung nicht auf "statisch absolute Wertgrößen" <sup>1)</sup> ab, da nach dieser Zielsetzung der gemeindlichen Vermögensrechnung die Wertänderung während einer Rechnungsperiode darzustellen ist. Berkenhoff <sup>2)</sup> bezeichnet die nach dieser Aufgabe ausgerichtete Vermögensrechnung als "Vermögensveränderungsrechnung". Da der Nachweis der Bestandsveränderungen in den einzelnen Vermögensbereichen wegen der unterschiedlichen Struktur und Zweckbestimmung des öffentlichen Vermögens das Rechnungsergebnis noch wirkungsvoller erhellt, ist der von Leupold <sup>3)</sup> verwendete Begriff der "Einzelbestandsveränderungsrechnung" noch treffender.

Das Rechnungsziel, die Wechselwirkung zwischen Haushaltswirtschaft und Vermögenswirtschaft darzustellen, lässt es zweifelhaft erscheinen, ob in der Vermögensrechnung ausserhaushaltsmässige Vorgänge zu erfassen sind. Ob es dabei jedoch "auf der Hand liegt, daß man den Einfluss der Haushaltsführung auf das Vermögen einer öffentlichen Körperschaft nur dann einwandfrei erkennen kann, wenn man dieses Vermögen von allen nicht aus der Haushaltswirtschaft stammenden Einflüssen (Wertbewegungen) freihält" <sup>4)</sup>, ist bestritten und entspricht nicht den hier bereits genannten Rechtsgrundlagen und der herrschenden Auffassung von den darzustellenden Wechselbeziehungen zwischen Haushaltswirtschaft und Vermögen.

---

1) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung S. 52

2) Berkenhoff, Hans-Albert (2), Grundsätze einer Gemeindevermögensordnung S. 113

3) Leupold, Otto (33), Die Verwaltungsbuchführung der Gemeinden, Leipzig 1942, S. 123

4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 111

Johns und Mülhaupt <sup>1)</sup> berücksichtigen bei der Darstellung der Wechselbeziehungen zwischen Haushalt und Vermögenswirtschaft ausschließlich die vermögenswirksamen Ausgaben der Haushaltsrechnung, da sie den Finanzierungsnachweis <sup>2)</sup> in der Vermögensrechnung nur dann erbringen können, wenn die Anschaffungswerte des Vermögens unverändert auf der Aktivseite der Bilanz stehen bleiben.

In § 97 Abs. 1 GO NRW werden zwar nur die Einnahmen und Ausgaben zum Gegenstand der Rechnungslegung gemacht. Für die im zweiten und vierten Absatz dieser Bestimmung erwähnte Vermögensrechnung werden jedoch noch weitere Vorgänge, nämlich bewertungsmäßiger und tatsächlicher Art, bedeutsam <sup>3)</sup>. Bis auf § 1 VBRO <sup>4)</sup> zählen die zitierten gemeinderechtlichen Vorschriften <sup>5)</sup> die "sonstigen Änderungen" ausdrücklich zu den in der Vermögensrechnung darzustellenden Bestandsveränderungen. Nach § 6 Ziff. 5 der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung sind die außerkassenmäßigen Vermögensbewegungen in der Vermögensrechnung zu berücksichtigen. § 8 regelt die Vornahme der Wertberichtigungen. Der Entwurf von Berkenhoff zu einer Gemeindevermögensverordnung sieht in § 25

---

1) vgl. Anm. 5 und 6 auf S. 13 dieser Studie

2) vgl. § 4 III dieses Abschnitts

3) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung S. 33

4) Die Vornahme von Wertberichtigungen ergibt sich für die Vermögensbuchführung des Bundes aus §§ 18 - 20 VBRO.

5) §§ 48, 55, 88 KuRVO 1938

die Wertabschreibung vor. So wird auch der in der Frankfurter Rechnung von Markus <sup>1)</sup> als "Wirtschaftserfolg" bezeichnete Abschluß der Vermögensrechnung durch die außerhalb der Haushaltswirtschaft liegenden Vorgänge, insbesondere die laufenden Wertminderungen, beeinflusst.

Die in den Wertminderungen des Vermögens infolge Alters und Abnutzung zum Ausdruck kommende Wechselbeziehung zwischen Haushaltswirtschaft und Vermögenswirtschaft ergibt sich aus der gesetzlichen Pflicht, für Vermögensgegenstände, die nach Alter, Verbrauch oder aus sonstigen Gründen jeweils ersetzt werden müssen, Geldmittel des ordentlichen Haushalts zur Ersatzbeschaffung in Erneuerungsrücklagen anzusammeln. Der Nachweis der Erfüllung dieser der Haushaltswirtschaft auferlegten Verpflichtung kann aber nur in einer Vermögensbilanz selbst erbracht werden, in der den Wertminderungen die tatsächlich angesammelten Erneuerungsrücklagen gegenübergestellt werden <sup>2)</sup>. Eine unzulängliche Bildung von Erneuerungsrücklagen tritt damit als eine durch Rücklagen nicht voll ausgeglichene Wertminderung in der Vermögensrechnung in Erscheinung. Weil die Gemeinden es versäumen, die notwendigen Beträge zur Erneuerung im Soll des ordentlichen Haushalts zu verbuchen, stellt sich der jährlich ungedeckte Teil des Erneuerungsbedarfs in der Haushaltsrechnung nicht als Fehlbetrag dar. Die daraus nach dem geltenden Haushaltsrecht (Deckungsprinzip) zu ziehenden Konsequenzen wären Steuererhöhungen. Muß aus finanzwirtschaftlichen Gründen darauf verzichtet werden, müßte der nicht gedeckte Teil des jährlichen Erneuerungsbedarfs zumindest nachrichtlich als Rechnungsgröße der

---

1) Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt S. 99

2) Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden S. 15

Haushaltsrechnung in Erscheinung treten. Die Sichtbarmachung dieses verdeckten jährlichen Fehlbetrages der Haushaltsrechnung und die Darstellung der Entwicklung dieser Schuld - neben den übrigen Schulden <sup>1)</sup> - an die kommenden Haushaltsjahre unter gleichzeitiger Gegenüberstellung mit den betreffenden Aktivwerten in der öffentlichen Vermögensvollrechnung <sup>2)</sup> muß Aufgabe des gemeindlichen Rechnungswesens werden <sup>3)</sup>.

Eine absolute Wertfeststellung ist zur Erfassung der Wertminderungen auch hier wiederum nicht erforderlich, weil es auf die "... Ermittlung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes dynamisch wachsender oder schrumpfender Werte ..." <sup>4)</sup> ankommt. Für dieses Rechnungsziel ist es ausreichend, den von Berkenhoff entwickelten "Mahnwert" zur Bewertung und Fortschreibung des Vermögens zu verwenden, um den Bewertungsschwierigkeiten bei den Sachen im Gemeingebruch aus dem Wege zu gehen. Nach diesem Bewertungsverfahren wird der Betrag in die Vermögensrechnung eingesetzt, der jährlich zur Werterhaltung der betreffenden Vermögensgegenstände aufzubringen ist. Dabei gerät der Wert bereits nach einer Rechnungsperiode in den Bereich negativer Zahlen, wenn der ordentliche Haushalt keine Mittel zur Werterhaltung bereitstellt. Der Mahnwert ist jedoch, wie noch im folgenden auszuführen sein wird <sup>5)</sup>, deshalb abzulehnen, weil er u.a. der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung nicht gerecht werden kann.

---

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 127

2) vgl. S. 22 dieser Studie

3) vgl. den folgenden Gliederungspunkt

4) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensrechnung S. 52

5) vgl. S. 116 ff. dieser Studie

## Der Nachweis der Erhaltung des Gemeindevermögens

Die Notwendigkeit der Erhaltung des Gemeindevermögens ergibt sich aus den Bestimmungen über die Bewirtschaftung des Gemeindevermögens <sup>1)</sup>. Danach sind für Vermögensgegenstände, die nach Alter, Verbrauch oder sonstiger Wertminderung jeweils ersetzt oder nach wachsendem Bedarf erweitert werden müssen, Mittel des ordentlichen Haushalts anzusammeln. Den Gemeinden wird weiter vorgeschrieben, Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen dem Vermögen zur Erhaltung seines Wertes zuzuführen <sup>2)</sup>. Für NRW ergibt sich noch ein zusätzlicher Hinweis zur Substanzerhaltung des Gemeindevermögens aus § 62 Abs. 1, Satz 1 GO NRW, in dem ausdrücklich neben pfleglicher und wirtschaftlicher Verwaltung die Bestandserhaltung des Gemeindevermögens angeordnet wird. Dieser Begriff läßt zwei Interpretationen zu, nämlich erstens Erhaltung des gemeindlichen Gesamtvermögens und zweitens Erhaltung des Vermögens, soweit es für die gemeindliche Aufgabenerfüllung gebraucht wird. Der Nachweis über die Bestandsveränderungen ist im Sachbuch für das Vermögen darzustellen (§ 55, 88 Abs. 3 KuRVO 1938). Die hierzu ergangene Ausführungsanweisung <sup>2)</sup> schreibt in Ziffer 1 vor:

Zweck des Sachbuchs für das Vermögen und der Vermögensrechnung ist es nicht, einen "Verkehrswert" des gemeindlichen Vermögens festzustellen. Das Sachbuch für das Vermögen hat vielmehr lediglich die Vermögenswerte festzustellen und die Erhaltung des Gemeindevermögens in seinem wertmäßigen Bestande nachzuweisen.

Ähnlich lautet die Empfehlung in der Ausführung der Verordnung des Kassen- und Rechnungswesens der Gemeinden von NRW in Ziffer 1 Satz 4 zu § 55 KuRVO NRW <sup>4)</sup>.

- 1) § 78 Abs. 1 S. 2, 1. Halbs. GO BadWü; Art. 61 Abs. 1 Satz 3, GO Bay; § 53 Abs. 1 S. 3 GO BrH; § 92 Abs. 2 GO Hess; § 82 Abs. 2 GO NS; § 62 Abs. 2 GO NRW; § 73 Abs. 2 GO RhPf; § 76 Abs. 2 GO SchlH
- 2) vgl. z.B. § 65 Abs. 1 Satz 1 GO NRW; § 76 GO RhPf; § 81 Abs. 1 Satz 1 GO Bad-Wü; § 85 Abs. 1 Satz 1 GO NS; § 56 Satz 1 GO BrH
- 3) RMBliV 1939, S. 441
- 4) Gem.Rd.Erl. des Innenministers und des Finanzministers NRW vom 2.1.1956 (MBI NRW S. 397)

Auch Berkenhoff <sup>1)</sup> verwendet in seinem Entwurf in § 1 Abs. 1 (Zweck der Vermögensrechnung) die Formulierung: "Erhaltung des Vermögens seinem wertmässigen Bestand nach". Ebenso definiert er den Mahnwert in § 15 Abs. 2 seines Entwurfs als den Betrag, der im Rechnungsjahr aufgewendet werden muss, um den Vermögensgegenstand in seinem Wert zu erhalten.

Es bedarf zunächst einer Klarstellung, wie der Grundsatz der Werterhaltung des öffentlichen Vermögens in den Rechtsgrundlagen zur gemeindlichen Vermögensrechnung zu deuten ist. In der erwerbswirtschaftlichen Rechnung dient der Nachweis der Werterhaltung des Vermögens (des Kapitals) der Gewinnermittlung. "Die Erhaltung des im Produktionsprozess eingesetzten Kapitals ist die entscheidende Voraussetzung dafür, daß überhaupt Gewinn erzielt wird" <sup>2)</sup>. Im Gegensatz zur Erwerbswirtschaft wird in der Hoheitsverwaltung das Vermögen nicht zur Gewinnerzielung eingesetzt. Zwar wird in einigen Gemeindeordnungen <sup>3)</sup> bestimmt, daß das Vermögen mit möglichst wenig Kosten den bestmöglichen Ertrag bringen soll; dieser Wirtschaftsgrundsatz gilt jedoch nur für einen Teilbereich des gemeindlichen Vermögens, nämlich das "ertragbringende Sach- und Geldvermögen" <sup>4)</sup>. Schon in den älteren Gemeindeordnungen, insbesondere der süddeutschen Länder,

---

1) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung S. 13

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 112

3) § 53 GO BrH; § 92 Abs. 1 GO Hess; § 62 Abs. 1 GO NRW; § 73 Abs. 1 GO RhPf; § 76 Abs. 1 GO SchlH

4) Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 42

wurde die Erhaltung dieses Gemeindegrundstockvermögens <sup>1)</sup>, das aus Sachbesitz und aus Geldkapitalien bestand, besonders gefordert. Die laufende Haushaltswirtschaft sollte die Deckungsmittel aufbringen, die zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben - z.B. Schul- und Straßenbau - erforderlich waren. Die Inanspruchnahme des "Grundstocks" war nicht grundsätzlich ausgeschlossen, allerdings nur im Wege einer späteren inneren Tilgung <sup>2)</sup>. Es sollte u.a. verhindert werden, daß das Erwerbsvermögen - als solches ist der Grundstock anzusehen - in zuschußbedürftiges Verwaltungsvermögen umgewandelt wurde. Der Ertragsgedanke spielt jedoch heute eine wesentlich geringere Rolle. Mit dem allgemeinen Strukturwandel des öffentlichen Vermögens infolge ständiger Erweiterung des Aufgabenkreises der öffentlichen Hand ergibt sich die Notwendigkeit der Wert- oder besser Substanzerhaltung für das gesamte, dem Leistungsvollzug dienende Vermögen. "Ertrag" dieses Vermögens ist die öffentliche Aufgabenerfüllung. Mit dem Nachweis der Werterhaltung verbinden die Rechtsgrundlagen zum gemeindlichen Rechnungswesen den Gedanken der Objekt-, <sup>3)</sup> Bestands- <sup>4)</sup> oder Substanzerhaltung oder am zutreffendsten Erhaltung

- 
- 1) vgl. Art. 30 GO Bay vom 17.10.1927 (GVBl. S. 293); zu dem im übrigen nicht einheitlich verwendeten Begriff vgl. Institut FSt. Heft 80, S. 113 Anm. 102
  - 2) Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 31 ff.
  - 3) Spiller, Konstantin (67), Entwicklung und Stand des Rechts des öffentlichen Vermögens S. 62
  - 4) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 31, 59

der Leistungskraft <sup>1)</sup>. In der letzten Definition kommt besonders treffend zum Ausdruck, daß nicht ein abstrakter Wert, sondern die Eignung zur Aufgabenerfüllung zu erhalten ist. Die Darstellung der Vermögenswerte in der Rechnung sowie eine "Ergebnismittlung" unterliegen den bisher gültigen Wirtschaftsgrundsätzen der gemeindlichen Vermögenswirtschaft. Der Grundsatz der Werterhaltung in den Rechtsgrundlagen zur gemeindlichen Vermögensrechnung schafft kein neues Wirtschaftsprinzip.

Die Werterhaltung des Gemeindevermögens bezieht sich nach den Wirtschaftsgrundsätzen der Gemeindeordnungen nur auf dasjenige Vermögen, das der Aufgabenerfüllung dient <sup>2)</sup>. Das Vermögen im öffentlichen Bereich dient keinem "Selbstzweck", sondern ist "Mittel zum Zweck", weil es zur Aufgabenerfüllung eingesetzt wird <sup>3)</sup>. Es kann damit ein "Prinzip der Vermögenserhaltung an sich" <sup>4)</sup> nicht geben. Die Erlöse aus der Veräußerung entbehrlicher Schulen - wenn z.B. die Schülerzahl zurückgegangen ist - läßt man zweckmäßigerweise in Erneuerungsrücklagen für erhaltungspflichtiges Vermögen fließen. Nicht unbedenklich ist es, diese Erlöse wieder der Aufgabenerfüllung zufließen zu lassen <sup>5)</sup>. Das würde bedeuten, daß der Veräußerungserlös für laufende Ausgaben verwendet werden könnte.

- 1) a) Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt S. 3  
b) Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 43  
c) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 111
- 2) § 80 Abs. 1 GO BadWü; § 55 Abs. 1 GO BrH; § 94 Abs. 1 Satz 1 GO Hess; § 84 Abs. 1 GO NS; § 64 Abs. 1 GO NRW; § 75 Abs. 1 GO RhPf; § 78 Abs. 1 GO SchlH.
- 3) Taxis, Hans (71), Grundfragen des finanzwirtschaftlichen und erwerbswirtschaftlichen Rechnens, Finanzarchiv Neue Folge, Bd. 18 1957/58 S. 289
- 4) Taxis, Hans (71) ebenda
- 5) Taxis, Hans (71) ebenda

Eine so weitgehende Schlußfolgerung ist jedoch deshalb bedenklich, weil die Gemeindeordnungen <sup>1)</sup> der Länder vorschreiben, daß der Erlös aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen dem Vermögen zur Erhaltung seines Wertes zuzuführen ist. Für die Gemeinden wird sich jedoch dieses Problem deshalb nicht ergeben, weil die Investitionsausgaben und der Kreditmittelbedarf ständig steigen <sup>2)</sup> und somit die Erlöse aus der Vermögensveräußerung zur Verminderung des Darlehnsbedarfs des außerordentlichen Haushalts - allerdings unter der Voraussetzung, daß mit dem Veräußerungserlös wieder Vermögen geschaffen oder erworben wird - verwendet werden können <sup>3)</sup>. Problematischer wird die Werterhaltung des öffentlichen Vermögens in den staatlichen Haushalten, die im Vergleich zu den Gemeindehaushalten <sup>4)</sup> beträchtliche Mittel an Darlehen für Wohnungsbau, Flüchtlingswesen usw. vergeben. Die uneingeschränkte Forderung nach der Erhaltung einer Gesamtwertziffer (Reinvermögen) des öffentlichen Vermögens hat zur Folge, daß die Darlehnsrückflüsse wieder zu "vermögensvermehrenden (hier gleich vermögenserhaltenden) Ausgaben" <sup>5)</sup> verwendet

---

1) vgl. z.B. § 65 Abs. 1 GO NRW; § 81 Abs. 1 GO BadWü; § 56 Satz 1 GO BrH; § 76 Satz 1 GO RhPf; § 85 Abs. 1 GO NS

2) Pagenkopf, Hans (50), Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft, "Institut Finanzen und Steuern", Bonn am Rhein Heft 67 Bonn 1963

3) § 65 Abs. 1 Satz 2 GO NRW; § 76 GO RhPf; § 81 Abs. 1 Satz 2 GO BadWü; § 56 Satz 1 GO BrH; § 85 Abs. 1 Satz 2 GO NS

4) vgl. die Übersicht in Institut FSt. Heft 80 S.106 für das Rechnungsjahr 1963, nach der die Gemeinden lediglich mit 11,6 % gegenüber Bund und Ländern an der Vergabe von Darlehen beteiligt waren.

5) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 112

werden müßten. Diese Mittel können jedoch auch in den staatlichen Haushalten zur zusätzlichen Schuldentilgung verwendet werden. Da auch in der staatlichen Haushaltswirtschaft ein erheblicher Investitionsmittelbedarf ähnlich wie in den Gemeinden vorhanden ist (z.B. Ausbau der Verkehrswege), ist es nicht unbedenklich, die aus der Darlehenshingabe zurückfließenden Mittel zur Vermögensumschichtung zu verwenden. Der vom Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 <sup>1)</sup> erhobene Einwand gegen das Prinzip der Werterhaltung des öffentlichen Vermögens, dargestellt am Beispiel der Darlehensrückflüsse in der staatlichen Haushaltswirtschaft, ist damit lediglich theoretischer Natur. Der Einwand ist insofern berechtigt, als der Nachweis einer Gesamtwarterhaltung nur im Zusammenhang mit der Erhaltung der Leistungskraft des öffentlichen Anlagevermögens gesehen werden kann und diese sich an den in der Gemeinde vorhandenen Bedürfnissen ausrichten muß.

Der Nachweis der Erhaltung des Vermögens durch eine in der Vermögensrechnung auszuweisende Gesamtwertziffer ist auch im Hinblick auf das ständig zunehmende öffentliche Vermögen <sup>2)</sup> - insbesondere in den Gemeinden - sehr schwierig. Zwar nimmt auch die Verschuldung ständig zu. Ein Neuzugang an Vermögen <sup>3)</sup> kann die Wertverluste des bereits vorhandenen und zu erhaltenden Vermögens im Gesamtwert ausgleichen oder sogar übersteigen, ohne daß mit dem Ausweis eines Gesamtwertes eine Aussage über die Bestandserhaltung des Vermögens möglich wäre. Wie aber schon auf Seite 35 hervorgehoben wurde, ist die öffentliche Vermögensrechnung im Bereich des Sachvermögens als eine "Einzelbestandsveränderungsrechnung" zu be-

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 112

2) vgl. Pagenkopf, Hans (50), Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft in Institut FSt Heft 67, S. 20

3) In der Zeit von 1948 bis 1963 wird ein Reinvermögenszuwachs bei den Gemeinden von 84 Mrd. DM angegeben (Institut FSt Heft 80, S. 114).

trachten. Im Vordergrund der Sachvermögenswirtschaft steht nicht so sehr die Darstellung der Vermögenswerte in einer Gesamtsumme, sondern in Einzelnachweisen. Der in einer Einzeldarstellung des Schulvermögens z.B. sich durch den Verkauf einer Schule (vgl. obiges Beispiel) ergebende Wertverlust wird sofort sichtbar und erschwert nicht die Feststellung der Werterhaltung des übrigen Schulvermögens (sofern noch welches vorhanden ist). Das gilt umgekehrt für den Fall eines Schulneubaues (z.B. Turnhalle), der den Wertschwund des Schulvermögens in einem Rechnungsjahr ausgleichen kann. In einer Gesamtwertrechnung könnte dieser Umstand kaum berücksichtigt werden. Aus einem Einzelnachweis ergibt sich jedoch, ob das übrige Schulvermögen in seinem Wert erhalten geblieben ist.

Den §§ 55, 88 Abs. 3 KurVO 1938 und der dazugehörigen Ausführungsanweisung ist nicht zu entnehmen, welcher Wert der Vermögensbestände zu erhalten ist. "Ist damit der zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder der zu den Wiederbeschaffungs- (Reproduktions-)Kosten des Bewertungszeitpunktes bewertete Bestand, also Substanzerhaltung, gemeint, oder soll bei der Prüfung, ob der wertmäßige Bestand erhalten ist, von den künftigen Wiederbeschaffungskosten gleich leistungsfähiger Anlagen und Gebrauchsgüter oder gar den Kosten ausgegangen werden, die anfallen, wenn die Leistungskraft des öffentlichen Vermögens dem in Zukunft zu erwartenden Bedarf an öffentlichen Leistungen angepasst wird?" <sup>1)</sup> Ziffer 4 der Ausführungsanweisung <sup>2)</sup> zu §§ 55, 88 Abs. 3 KurVO 1938 gibt einen Hinweis für die Wertabschreibung, die nach den Sätzen vorgenommen werden soll, wie sie in § 6 RücklVO für die Bildung von Erneuerungsrücklagen zugrunde zu legen sind. "Die jährlichen Zuführungen zu den Erneuerungsrücklagen sind für die

<sup>1)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 111

<sup>2)</sup> RMBliV 1939, S. 441

einzelnen Vermögensgruppen so zu bemessen, daß die voraussichtlichen Ersatzkosten auf die mutmaßliche Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung der vorhandenen Vermögensgegenstände in gleichmässigen jährlichen Hundertsätzen verteilt werden. Der Berechnung der voraussichtlichen Ersatzkosten sind die durch die Anschaffung oder Herstellung entstandenen Aufwendungen für die Vermögensgegenstände zugrunde zu legen"<sup>1)</sup>. Die Anpassung der Leistungskraft des gemeindlichen Vermögens an den in der Zukunft zu erwartenden höheren Bedarf an öffentlichen Leistungen ist dabei nicht zu berücksichtigen, da insoweit Mittel in der Erweiterungsrücklage (§ 7 RücklVO) anzusammeln sind. Die Verwendung des Begriffs "voraussichtliche Ersatzkosten" läßt auf einen Wert, bemessen nach den künftigen Wiederbeschaffungskosten, schließen, womit der Aufgabenerfüllung in der Zukunft im Falle einer technischen Verbesserung Rechnung getragen würde. Die Bewertung und Fortschreibung des gemeindlichen Vermögens mit den künftigen Wiederbeschaffungskosten und die Bemessung der jährlichen Erneuerungsbeträge nach diesen Werten würde besonders verdeutlichen, daß es in der öffentlichen Vermögenswirtschaft nicht um das erwerbswirtschaftliche Prinzip der Kapitalerhaltung, sondern um die Erhaltung der Leistungskraft des zur Aufgabenerfüllung eingesetzten öffentlichen Vermögens geht. Bei der Definition des Begriffs der Ersatzkosten wird jedoch in der genannten Vorschrift auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten zurückgegriffen <sup>2)</sup>. Die an diesen Anschaffungs- und Herstellungskosten vorzunehmende Wertberichtigung nach Ziffer 4 der Ausführungsanweisung zu §§ 55, 88 Abs. 3 KuRVO 1938 darf auch hier - ähnlich wie bei der Verwendung des Begriffs der "Werterhaltung" des Gemeinde-

<sup>1)</sup> § 6 Abs. 2 RücklVO 1936

<sup>2)</sup> vgl. § 7 II 1 b dieses Abschnitts, wo ausgeführt wird, daß die Verwendung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten für die öffentliche Vermögensrechnung geeigneter ist als die künftigen Wiederbeschaffungskosten, da jene Werte frei von Willkür sind.

vermögens - nicht zu einer der Erwerbswirtschaft entsprechenden Auslegung des Rechnungsergebnisses führen. Die an den Vermögensbeständen vorzunehmende Abschreibung dient im Bereich der Hoheitsverwaltung nicht der Erfolgs-ermittlung, sondern der Darstellung "... des in der Vergangenheit eingetretenen Wert- oder Substanzverzehrs, wie sie dem Gesetzgeber durch die Abschreibung öffentlichen Vermögens vorschwebt, (die) für Hauswirtschaften nur insofern von Bedeutung (ist), als sie einen Maßstab angeben soll für das zum Ausgleich des Substanzverzehrs und damit zur Erhaltung der Leistungskraft öffentlicher Anlagen und Einrichtungen zu bildende Ersatz- oder Rücklagevermögen" <sup>1)</sup>. In diesem Sinn schreibt die Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung in § 8 Ziffer 1 (Fortschreibung des Vermögens) vor:

Die städtische Vermögensrechnung soll nachweisen, in welcher Höhe Wertminderungen bei den einzelnen Vermögensgruppen durch Zuführungen von Beträgen an die Erneuerungsrücklagen ausgeglichen werden müssen. Dieser Nachweis kann nur geführt werden, wenn das städtische Vermögen fortgeschrieben wird, d.h. wenn die Vermögenszugänge und -abgänge, Abschreibungen und sonstigen Wertänderungen jährlich festgehalten werden.

Eine andere Frage ist, ob durch einen Wertnachweis eine Aussage über die Erhaltung der Leistungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes oder einer Vermögenseinheit (z.B. Gemeindestraßen) gemacht werden kann. Dabei ist zunächst unzweifelhaft, daß weder mit Hilfe eines Rechnungswesens der Erwerbswirtschaft noch der öffentlichen Verwaltung durch den Ausweis einer konstanten Wertgröße eine Aussage darüber zu machen ist, "ob das für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben in den einzelnen Verwaltungszweigen bestimmte Vermögen wirklich seiner Aufgabe genügt" <sup>2)</sup>. Voraussetzung für

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 126

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), a.a.O. S. 112

die Notwendigkeit der Werterhaltung ist der Fortbestand des einmal bei der Anschaffung des Vermögensgegenstandes vorhanden gewesenem Bedürfnisses. Dies zu befriedigende Bedürfnis, das dem unmessbaren Ertragswert des öffentlichen Vermögens <sup>1)</sup> gegenübersteht, kann in einer Rechnung nur mit einer abstrahierten, also ziffernmässig darzustellenden Wertgröße in Beziehung gebracht werden. Der Nachweis der Erhaltung der Leistungskraft des öffentlichen Vermögens in einer Rechnung ist damit nur durch eine Bewertung und Berücksichtigung der jährlichen Wertminderungen (Abschreibungen) möglich. Zwar erfüllt ein Vermögensgegenstand, solange er jährlich unterhalten wird, unabhängig von der in Höhe der jährlichen Abschreibungen angesammelten Werte zur Erneuerung seine Aufgabe <sup>2)</sup>. Die Erhaltung der Leistungskraft in der Zukunft aber macht Johns <sup>3)</sup> von der Finanzkraft der "Abgabepflichtigen" und von der Bereitschaft der Gemeinden abhängig, diese Finanzkraft zum Zweck der Zukunftsvorsorge auch auszuschöpfen. Johns <sup>4)</sup> hält weiter die Vermögenssubstanzerhaltung durch die "Auflagen", Erneuerungsrücklagen anzusammeln und nur in Ausnahmefällen Verwaltungsvermögen mit Darlehnsmitteln zu finanzieren <sup>4a)</sup>, für ausreichend gesichert.

Diese Argumente gegen eine Fortschreibung von Vermögenswerten zum Nachweis der Erhaltung des Vermögens in der öffentlichen Vermögensrechnung greifen jedoch nicht durch. Nach dem Kriege entstand in den Gemeinden ein großer Nachholbedarf, der insbesondere mit Rücksicht auf die ständig

1) Betriebs- und Finanzvermögen ausgenommen

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 112

3) Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 47

4) Johns, Rudolf (28), a.a.O. S. 43

4a) Das ergibt sich aus § 82 Abs. 2 GO NRW; § 93 Abs. 2 GO RhPf; § 95 Abs. 2 GO SchlH; § 96 Abs. 2 GO BadWü; § 102 Abs. 2 GO NS.

steigenden Anforderungen an die Verkehrseinrichtungen <sup>1)</sup> bis heute noch fort dauert. Die vorhandenen Rücklagenbestände gingen durch die Entwertung verloren <sup>2)</sup>, und die Steuerquellen sind größtenteils erschöpft <sup>3)</sup>. Die dennoch häufig umfangreichen Investitionsprogramme lassen es fraglich erscheinen, ob die Ersatzbeschaffung öffentlichen Vermögens der Finanzierung durch zukünftiges "Einkommen" der Gemeinden überlassen bleiben kann, ohne daß die Erhaltung des Vermögens und damit die Aufgabenerfüllung der Gemeinden erheblich gefährdet wird. "Bei Prüfungen wurde aber früher verschiedentlich festgestellt, daß Mittel, die für die notwendige Substanzerhaltung (aus dem ordentlichen Haushalt) veranschlagt waren, statt dessen für Erweiterungen und Neubauten verwendet worden sind. Dabei verfiel die Substanz" <sup>4)</sup>. Selbst wenn also infolge der laufenden Unterhaltung die Leistungserstellung in der Gegenwart und naher Zukunft nicht beein-

- 
- 1) vgl. die Ausführungen zur gegenwärtigen Finanzsituation in den Gemeinden bei Pagenkopf, Hans (50), Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft, Institut "Finanzen und Steuern" Bonn am Rhein, Heft 67 1963 S. 26 ff.
- 2) Die Stadtverwaltung Duisburg teilte in einem Schreiben vom 22. Januar 1969 mit, daß die Stadt Duisburg im Zuge der Währungsreform Rücklagenbestände in Höhe von 52 942 345,89 RM verloren hat.
- 3) So Zimmermann in seinem unveröffentlichten Gutachten, S. 7, Vorbereitung einer gemeindlichen Vermögensordnung, hier: Kommunale Einrichtungen.
- 4) Elfert, Gustav (9), Wie lassen sich kaufmännisch-betriebswirtschaftliche Gedanken zur Frage der Vermögenserhaltung auf die öffentliche Finanzwirtschaft anwenden?  
in: Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln in privater Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung  
Studien der Forschungsgesellschaft e.V., Frankfurt a.M., Bd. 2, Göttingen 1958, 3. Abschnitt, S. 56

trächtigt wird, muß doch früher oder später die verminderte Einsatzfähigkeit des gemeindlichen Vermögens in Erscheinung treten <sup>1)</sup>. Die Bereitschaft der Willensorgane der Gemeinden, für die Zukunft vorzusorgen, würde erheblich gefördert, wenn in der Rechnung nicht nur der nicht gedeckte Substanzverfall einer Rechnungsperiode, sondern auch der gesamte Fehlbetrag der Erneuerungsrücklagen <sup>2)</sup>, verteilt auf die Einzelpläne (oder auch Haushaltsabschnitte und -unterabschnitte), dargelegt würde. Weitaus eindringlicher würde dieser Fehlbetrag die Gemeinden auf die Notwendigkeit einer sparsameren Wirtschaftsführung hinweisen. Allein die in § 6 RücklVO zum Ausdruck gebrachte "Auflage", Erneuerungsrücklagen anzusammeln, hat die Gemeinden von ihrer teilweise recht aufwendigen Wirtschaftsführung nicht abhalten können. Ein exakter rechnerischer Überblick über die Bestandsveränderungen mit dem Ausweis von

- 1) Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt, S. 99
- 2) Anlässlich einer Unterredung hob Mülhaupt darüber hinaus die Bedeutung der rechnungsmäßigen Erfassung der Bewirtschaftung aller übrigen Rücklagen, insbesondere der Erweiterungs-rücklagen, hervor. Es handelt sich hier um die Aufgabe einer mittelfristigen Finanzplanung. Eine exakte Wiedergabe des Fehlbetrages der jährlich anzusammelnden Erweiterungsmittel wird durch die Ungewissheit des in der Zukunft zu erwartenden Bedarfs der Gemeinden erschwert. Mit Hilfe statistischen Vergleichsmaterials wird es jedoch möglich sein, den Erweiterungsbedarf in den Gemeinden zu schätzen und ebenfalls rechnungsmäßig zu erfassen. Die Fehlbeträge wären dabei ebenso in der Rechnung zu berücksichtigen wie die des Erneuerungsbedarfs (vgl. § 1 VI im 3. Abschnitt).

Fehlbeträgen hat eine größere suggestive Wirkung, indem die Aufmerksamkeit auf den Vermögensverfall gelenkt wird.

Die Darstellung der Erhaltung des Vermögens setzt einen zu erhaltenden Wert voraus <sup>1)</sup>. "Von einer nicht fixierbaren Wertgröße lässt sich keine quotale jährliche Wertabschreibung vornehmen" <sup>2)</sup>. So wird insbesondere bezweifelt <sup>3)</sup>, ob sich ein Wert der Sachen im Gemeingebrauch, z.B. Straßen, Kanalisation, Grünflächen, Friedhöfe usw., ermitteln und erhalten lasse <sup>4)</sup>. Vom hier geschilderten Rechnungszweck ausgehend sind nur die Vermögensgegenstände abzuschreiben, die einen Rücklagenbedarf erforderlich machen. Die Erhaltung der Grünanlagen und Friedhöfe kann jedoch nur mit einem laufenden Unterhaltungsaufwand erreicht werden. Ein Substanzverlust tritt nur dann auf, wenn auf diesen Grundstücken bauliche Anlagen vorhanden sind, wie z.B. Wandelhalle, Friedhofskapelle oder Krematorium. Die Schätzung der Lebensdauer, die zur Berechnung der Abschreibung dient, kann teilweise recht schwierig sein. Bei Straßen kennt man jedoch heute die Lebensdauer (z.B. der Fahrbahndecken) <sup>5)</sup>, so daß eine jährliche Wertberichtigung ohne Schwierigkeiten

---

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 112

2) Berkenhoff, Hans-Albert (2), Grundsätze einer Gemeindevermögensordnung S. 106

3) vgl. § 5 I, 1 dieses Abschnitts

4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 112

5) Winkelmann, Hans (85), (Gemeindliche Vermögensrechnung) führt zunächst aus, daß bei Straßen keine Erfahrungssätze für Abschreibungen vorhanden seien. Für Betonfahrbahnen gibt er jedoch eine Lebensdauer von 30 Jahren an. Bei Asphaltdecken rechnet man heute allgemein mit einer 8-bis 10-jährigen Lebensdauer der Oberflächendecke, während die gesamte Fahrbahndecke etwa 15 Jahre hält. Ein frostsicherer Unterbau hat Ewigkeitswert (Ausk. des vereid. Sachverst. der Handwerkskammer Bielefeld, Ing. E. Heidbreder).

rigkeiten möglich sein wird. Bei Vermögensgegenständen, die lediglich laufende Unterhaltungskosten erforderlich machen und damit Ewigkeitswert besitzen, ist auf eine Abschreibung zu verzichten.

Johns <sup>1)</sup>, Mülhaupt <sup>2)</sup> und Taxis <sup>3)</sup> lehnen die Übernahme der Grundsätze der kaufmännischen Abschreibung in die finanzwirtschaftliche Rechnung nicht nur als systemwidrig ab, sondern halten auch die infolge der Abschreibung eintretende Erhöhung des Finanzbedarfs für nicht gerechtfertigt <sup>4)</sup>. Eine übermäßige Belastung der Haushalte und die damit verbundene finanzpolitisch nicht vertretbare Vermögenshortungspolitik läßt sich trotz Einführung der Abschreibung aber dadurch verhindern, daß die in der Erneuerungsrücklage angesammelten Mittel - zumindest teilweise - im Wege der inneren Verschuldung für Investitionen den Gemeinden wieder zur Verfügung stehen. Da auch die inneren Schulden in der Johnsen Deckungsbilanz auszuweisen sind, fällt der zukünftige Deckungsbedarf besonders ins Auge und verdeutlicht die zukünftige Belastung der Haushalte, die sich aus der Notwendigkeit späterer Erneuerung ergibt. Sowohl Johns <sup>5)</sup> als auch Mülhaupt <sup>6)</sup>, die in der Vermögensrechnung den Deckungserfolg, Deckungsgrad und Deckungsverlauf der gemeindlichen Investitionen darstellen,

- 
- 1) Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 34/35
  - 2) Mülhaupt, Ludwig (46), Entwicklungen im Gemeinderechnungswesen S. 32
  - 3) Taxis, Hans (72), Kostenechte Gebühren, Vortrag, gehalten vor dem Fachverband der Kämmerer NRW e.V. am 7.10.1960 in Bad Oeynhausen, veröffentlicht in: Der öffentliche Haushalt, Jhrg. 6, 1960/61 S. 141
  - 4) vgl. § 8 dieses Abschnitts
  - 5) Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 45
  - 6) Mülhaupt, Ludwig, Literaturverzeichnis Nr. 43 - 46

erkennen die Bedeutung des Nachweises des ungedeckten Erneuerungsbedarfs an. "Eine betriebswirtschaftliche Abschreibung von diesen Werten (Anschaffungswerten) ist in eine Nebenrechnung statistischer Art zu verweisen, wenn man nicht besser mit dem "Erneuerungs-Soll" <sup>1)</sup> operieren will" <sup>2)</sup>.

Ebenso billigt Mülhaupt <sup>3)</sup> den Vorschlag Elferts zur Verwirklichung der Substanzerhaltung des Gemeindevermögens. "Wegen der Zukunftsbezogenheit wird der Grad der Erhaltung der Leistungskraft öffentlicher Anlagen zweckmäßiger als durch Abschreibungen durch den Ausweis eines "Erneuerungs-Solls" offengelegt, wie dies Elfert zumindest für die Gebührenhaushalte, aber auch für Straßen usw. vorschlägt <sup>4)</sup>.

Die Entwicklung des "Erneuerungs-Solls" ergab sich aus dem Bedürfnis, bei dem ständigen Anstieg der Investitionen der öffentlichen Hand einen einheitlichen Nachweis der Substanzerhaltung zu erbringen, ohne das kameralistische Rechnungsschema der Haushaltsrechnung zu verlassen. Das "Gesamterneuerungs-Soll" setzt ein vollständiges Bestandsverzeichnis voraus, in dem eine Gesamtbewertung des Vermögens nicht vorgenommen zu werden braucht. Die Angabe des Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungswertes als Unterlage zur Ermittlung des Erneuerungsbedarfs ist jedoch unbedingt erforderlich <sup>5)</sup>.

- 
- 1) Begriff von Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 50 ff.
  - 2) Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 45
  - 3) Mülhaupt, Ludwig (46), Entwicklungen im Gemeinderechnungswesen S. 33
  - 4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 126
  - 5) Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 57

Der Betrag des "Erneuerungs-Solls" enthält die Kosten der laufenden Unterhaltung, Instandhaltung und Erneuerung aufgrund der Wiederbeschaffungswerte. Die Verbindung dieser Rechnungsgrößen zu einer Summe hat deshalb großen praktischen Nutzen, weil viele Teile des öffentlichen Anlagevermögens wie Straßen, Plätze und Wasserwege durch die laufende Unterhaltung auf dem gleichen Leistungsstand <sup>1)</sup> bleiben. Außerdem sind bei dem überwiegenden Anlagevermögen die Ausgaben der laufenden Unterhaltung <sup>2)</sup> und die der Abschreibung (Erneuerung) zwei voneinander abhängige Größen, deren Abgrenzung, die bei Einführung einer Vermögensrechnung erfolgen muß, fließend ist <sup>3)</sup>. Denn unzureichende (hinreichende) Reparaturen beeinflussen die Lebensdauer und machen eine höhere (niedrigere) Abschreibungsquote erforderlich.

Neben den Vorzügen, die eine Vermögensrechnung bietet, tritt dieser Vorteil des "Erneuerungs-Solls" zurück. Zwar läßt sich durch die Verbuchung des "Gesamterneuerungs-Solls" im ordentlichen Haushalt auch der Nachweis erbringen, ob das Vermögen seiner Substanz nach im Rechnungsjahr erhalten worden ist <sup>4)</sup>.

- 
- 1) Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 58 spricht in diesem Zusammenhang von "Produktionsstand".
  - 2) Der Rest des jährlich angesammelten Betrages des "Erneuerungs-Solls", der nicht für die laufende Unterhaltung ausgegeben wird, ist der Erneuerungsrücklage zuzuführen (vgl. Elfert, Gustav (9), ebenda).
  - 3) Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung, S. 32
  - 4) Der nicht gedeckte Teil des "Erneuerungs-Solls" erscheint als "Erneuerungsrest" (vgl. Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 62).

Elferts Vorschlag kann jedoch nur zur Überbrückung der Zeit bis zum Erlaß einer gemeindlichen Vermögensrechnung dienen. "Der Weg, der den Gemeindeordnungen vorschwebt, nämlich aus den Mitteln des ordentlichen Haushalts die laufende Unterhaltung im Sinne Titel 15 des alten Reichshaushalts zu bestreiten und daneben, ohne regelmäßige Normalsätze anzuwenden, Erneuerungsrücklagen zu bilden, deren Verwendung über die Vermögensrechnung laufen könnte, erscheint mangels einer verbundenen Vermögensrechnung zu unsicher" <sup>1)</sup>. Die Zusammenfassung der jährlichen Instandhaltungsausgaben und des Erneuerungsbedarfs zur Substanzerhaltung in einem Betrag, dem Erneuerungssoll, und die Darstellung der Abweichung zum Haushalts- bzw. Anordnungssoll in der öffentlichen Vermögensrechnung erscheint auch deshalb nicht unbedingt erforderlich, weil die Ausgaben für die jährlich erforderlich werdende Instandhaltung des öffentlichen Anlagevermögens in der Regel von den Gemeinden aufgebracht werden, um den Gebrauch der Anlagen wenigstens in der Gegenwart und nahen Zukunft aufrechterhalten zu können. Für die Vermögensrechnung erlangt damit in erster Linie der Nachweis der Wertminderung (Abschreibung) und des in der Vergangenheit ungedeckt gebliebenen Teils des Erneuerungsbedarfs eine Bedeutung.

Es gibt heute keine Auffassung mehr, die nicht die Verwirklichung des Nachweises der Substanzerhaltung im gemeindlichen Rechenwerk fordert. Es bestehen allerdings Meinungsverschiedenheiten, wie die unterschiedlichen Zielsetzungen im Rechenwerk zu verwirklichen sind. Der Ausweis

---

<sup>1)</sup> Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 58

der jährlichen Substanzverluste, ihr Ausgleich durch die Ansammlung von Erneuerungsrücklagen und die Darstellung des in den vergangenen Rechnungsjahren nicht gedeckten Erneuerungsbedarfs, bezogen auf jeden Einzelplan (oder auch auf einzelne Haushaltsabschnitte und -unterabschnitte oder Vermögensgruppen), als Nachholbedarf und damit als Schuld an die zukünftigen Rechnungsjahre zählen zu den wichtigsten Aufgaben einer gemeindlichen Vermögensrechnung.

Die öffentliche Vermögensrechnung als finanzwirtschaftliche Deckungsbilanz nach Johns

Johns <sup>1)</sup> und ihm folgend Mülhaupt <sup>2)</sup> stellen den Nachweis des finanzwirtschaftlichen Deckungsprozesses in den Mittelpunkt ihrer Vermögensbilanz. Nach Meinung dieser Autoren bezieht sich die bereits erörterte Zielsetzung der öffentlichen Vermögensrechnung, die Wechselbeziehungen zwischen Haushaltswirtschaft und Vermögenswirtschaft darzulegen, auf die Darstellung der aus fremdfinanzierten Investitionen sich ergebenden Belastungen der öffentlichen Haushalte zukünftiger Rechnungsjahre. Das Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 <sup>3)</sup>, das sich ebenfalls der Auffassung von Johns und Mülhaupt angeschlossen hat, stellt als die wichtigsten Aufgaben dieser Rechnung heraus:

1. Welche Ausgaben des Rechnungsjahres waren reine Verbrauchsausgaben und welche waren "vermögenswirksam" und kommen als Investitionen im w.S. des Wortes (= "Vermögen") der Leistungserstellung auch der künftigen Rechnungsjahre zugute?

---

1) vgl. Literaturverzeichnis Nr. 25 - 27

2) vgl. Literaturverzeichnis Nr. 43 - 46

3) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 116

2. Wie hoch sind die von der Gebietskörperschaft bisher insgesamt und nach Aufgabengebieten (Verwaltungszweigen) getätigten Investitionen, und wie haben sie sich durch die Haushaltsführung des abgelaufenen Rechnungsjahres verändert?
3. Inwieweit ist es gelungen, diese Investitionen aus ordentlichen Mitteln endgültig zu decken, und in welchem Umfange mussten sie aus Rücklagen, durch Rückgriff auf die Vermögenssubstanz oder durch Schulden finanziert werden?
4. Wie, d.h. in welchem Tempo, vollzieht sich der Entschuldungs- bzw. Deckungsprozess bei den fremdfinanzierten Investitionen, und in welchem Umfang belasten die Deckungsverpflichtungen aus solchen Investitionen die ordentlichen Haushalte der künftigen Rechnungsjahre?
5. Wie groß ist das zur Erhaltung der Leistungskraft der öffentlichen Anlagen und Einrichtungen gebildete Ersatzvermögen in Form von Rücklagen insgesamt und nach einzelnen Aufgabengebieten (Verwaltungszweigen)?

Nach dem Johns'schen Rechnungsvorschlag wird weder ein Gesamtwert des öffentlichen Vermögens unter Berücksichtigung der durch Alter und Gebrauch eingetretenen Wertminderungen (Reinvermögensausweis), noch ein Wertnachweis in Einzelsummen für Vermögensgruppen gegliedert nach Einzelplänen, Haushaltsabschnitten und -unterabschnitten erbracht. Aber auch Johns fordert zusätzlich zum Deckungsnachweis als zweites Ziel den Nachweis der Substanzerhaltung des öffentlichen Vermögens durch Rücklagenbildung.

In der Johnsschen Deckungsbilanz werden in der Vermögensrechnung Deckungserfolg, Deckungsgrad und Deckungsverlauf der gemeindlichen Investitionen dargestellt. Diese Rechnung knüpft an die Zerteilung des Haushalts in Ordinarium und Extraordinarium an <sup>1)</sup>. Die ordentliche Haushaltsrechnung wird zur finanzwirtschaftlichen Erfolgsrechnung, weil Ziel jeder öffentlichen

---

<sup>1)</sup> vgl. § 2 im 1. Abschnitt

Wirtschaftsführung im weitesten Sinn des Wortes die Deckung durch der Gemeinde endgültig zugeflossene Mittel ist. Demgegenüber enthält der außerordentliche Haushalt überwiegend fremdfinanzierte Vorgänge, für die der Gemeinde also eine endgültige Deckung nicht zur Verfügung steht. "Für die Gestaltung der Rechnung, und zwar der laufenden wie der Vermögensrechnung, ist die Trennung des Aufgabenbereichs, für den endgültige, sogenannte ordentliche Einnahmen zur Verfügung stehen, von jenem, der auf Schuldeinnahmen angewiesen ist bzw. sein soll oder sein darf, eine Notwendigkeit, wie die Haushalte auch eingeteilt sein mögen ..." <sup>1)</sup>. Für die Aufstellung der Johnsschen Deckungsbilanz ist es damit gleichgültig, ob die Trennung in ordentlichen oder außerordentlichen Haushalt beibehalten wird, sofern nur die Vermögenswirksamkeit öffentlicher Ausgaben und ihre Finanzierung exakt dargestellt werden.

Die Übertragung des finanzwirtschaftlichen Charakters der Haushaltsführung auf die Vermögensbilanz ergibt sich weiter daraus, daß die Vermögensrechnung nach der Ordnung des Haushaltsplans gegliedert ist und daß innerhalb dieser Gliederung jeder Vermögensgruppe die Art ihrer Finanzierung zugeordnet wird. Der Unterschied zur kaufmännischen Bilanz besteht darin, daß die Schulden den Aktivwerten nicht in einer Summe zur Ermittlung einer Reinvermögensziffer gegenübergestellt werden, sondern - dem Prinzip der Einzeldeckung des außerordentlichen Haushalts entsprechend - dem jewei-

---

<sup>1)</sup> Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 36

ligen Aktivposten, zu dessen Finanzierung die Schuld aufgenommen wurde <sup>1)</sup>.

Nach der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung nach Johns und Mülhaupt muß die Vermögensrechnung für jeden Verwaltungszweig einer öffentlichen Körperschaft Bestands- und Finanzierungsnachweis zugleich sein <sup>2)</sup>. In die Bilanz werden damit alle vermögenswirksamen Haushaltsausgaben mit ihrer zugehörigen Finanzierungsseite aufgenommen, gleichgültig, ob sie im ordentlichen oder außerordentlichen Haushalt stehen.

Johns <sup>3)</sup> will die Vermögensteile zum Zwecke der Bilanzverkürzung nach vollzogener Deckung - der sogenannten finanzwirtschaftlichen Abschreibung <sup>4)</sup> - aus der Rechnung ausscheiden. Da jedoch die Buchung der Aktivwerte der Bilanz nicht nur zum Zweck der Gegenüberstellung mit dem auf der Passivseite ausgewiesenen Deckungskonto erfolgt, sondern auch neben dem Nachweis der Wertminderungen

---

<sup>1)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47),  
Die öffentliche Vermögensrechnung S. 118

<sup>2)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47),  
ebenda S. 116

<sup>3)</sup> Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche  
Grundregeln ... S. 45

<sup>4)</sup> Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche  
Grundregeln ... S. 34

<sup>5)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47),  
Die öffentliche Vermögensrechnung S. 123

die investierten Vermögenswerte zu zwischen-gemeindlichen Vergleichen verwendet werden sollen <sup>1)</sup>, ist die "Bilanzverkürzung" nach anderen Gesichtspunkten vorzunehmen. Mülhaupt <sup>2)</sup> stellt drei Möglichkeiten zur Diskussion. Die einzelnen Vermögenseile bleiben solange in der Rechnung, bis sie entweder verbraucht oder aber bis sie endgültig gedeckt sind oder bis beides der Fall ist. Würde man die endgültig gedeckten Vermögensgegenstände entsprechend dem Vorschlag von Johns aus der Bilanz herausnehmen, wäre der Aussagewert der vergleichenden Gegenüberstellung von Bestandsnachweisen der Gemeinden untereinander beeinträchtigt. Zwar ergibt sich für Johns und Mülhaupt das Problem der "Bilanzverkürzung" im wesentlichen im Bereich des gemeinnützigen Leistungsvermögens mit "Dauercharakter" <sup>3)</sup> (z.B. Kanalisationen, Straßen, Plätze, Kanäle). Diese Frage bedarf aber wegen der dadurch unter Umständen gestörten Vergleichbarkeit der Bilanzen mit denen anderer Körperschaften noch einer eingehenden Prüfung" <sup>4)</sup>. Ebenso wie bei der Festlegung des Vermögensbegriffs die Unterscheidung nicht von der Deckungsseite vorgenommen, sondern auf die Vermögenswirksamkeit allein abgestellt wird, kann die Voraussetzung einer "Bilanzverkürzung" ebenfalls nicht von der Zufälligkeit der Finanzierung über den ordentlichen Haushalt abhängig gemacht werden. So kann z.B. eine Gemeinde

---

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 123

2) vgl. seine Ausführungen in: Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), ebenda

3) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), ebenda

4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), ebenda

ordentliche Einnahmen als Anteilsbeträge überwiegend direkt zur Finanzierung von Investitionen verwendet haben, während eine andere Gemeinde die entsprechenden Beträge den Rücklagen zugeführt und die Investitionen entweder im Wege der inneren Verschuldung finanziert oder die angesammelten Mittel dem Rücklagenzweck unmittelbar zugeführt hat. Da auch innere Schulden <sup>1)</sup> durch Ersatzleistungen auszugleichen sind, werden im zuletzt erwähnten Fall ein Finanzierungsnachweis im Deckungskonto und damit gleichzeitig der Bestandsnachweis dargestellt. Trotz möglicher gleicher Finanzkraft jener beiden Gemeinden kann das Deckungskonto einen unterschiedlichen Stand aufweisen. Dieser Nachweis wird für den zwischen-gemeindlichen Vergleich weiterhin deshalb unbrauchbar, weil eine finanzstarke Gemeinde, die die endgültige Deckung ihrer Investitionen schneller erreichen wird als eine finanzschwache Gemeinde, in der Deckungsbilanz weniger Vermögen ausweisen wird als eine "ärmere" Gemeinde. In Heft 80 der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern" <sup>2)</sup> wird die Bedeutung eines Bestandsnachweises neben der Darstellung des Deckungsvorganges besonders hervorgehoben, um erkennen zu lassen, "... in welchem Ausmaß die öffentliche Körperschaft insgesamt und in ihren einzelnen Aufgabengebieten (Verwaltungszweigen) mit "Vermögen" ausgestattet ist ...", und um die Ausstattung der öffentlichen Verwaltung mit Vermögen untereinander vergleichen zu können. Es kommt damit nur die letzte der drei vorgeschlagenen

---

1) vgl. § 5 II dieses Abschnitts

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47),  
Die öffentliche Vermögensrechnung S. 116 u. 119

Möglichkeiten <sup>1)</sup>, einen Vermögensgegenstand aus der Vermögensbilanz auszubuchen, zur Lösung dieses Problems in Frage, nämlich der Verbrauch des betreffenden Vermögensgegenstandes und seine endgültige Deckung <sup>2)</sup>. Es wird dabei das Ziel verfolgt <sup>3)</sup>, die Bilanzverkürzung in einer Weise zu handhaben, daß der horizontale Vergleich zwischen mehreren Gemeinden oder Ländern hinsichtlich ihrer Ausstattung mit Vermögen nicht gestört wird. Demgegenüber sieht Johns als Ziel der Vermögensrechnung in erster Linie den Nachweis der Finanzierungsvorgänge. Wenn er im Hinblick auf die Darstellung des "Erneuerungs-Solls" die betriebswirtschaftlichen Restbuchwerte nach der endgültigen Deckung in einer Nebenrechnung erfassen will, so dient dies nicht der oben geschilderten Erhaltung der Vergleichbarkeit der Vermögensbestände verschiedener Gemeinden, sondern dem Ziel der Bestandserhaltung des Gemeindevermögens <sup>4)</sup>. Der Nachweis der Bestandserhaltung und das Deckungskonto lassen sich seiner Ansicht nach nicht in einem Rechenwerk vereinigen. Die Verfolgung der Restbuchwerte neben den zur Darstellung des Deckungstatbestandes auf der Aktivseite der Bilanz geführten Anschaffungswerten dürfte in der Johnsschen Deckungsbilanz keine Schwierigkeiten bereiten <sup>5)</sup>, wenn man

- 
- 1) vgl. S. 60 dieser Studie
  - 2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 135: In einer Zusammenfassung am Schluß der Ausführungen wird diese Möglichkeit besonders herausgestellt.
  - 3) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 123
  - 4) Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 46
  - 5) vgl. § 1 VI im 3. Abschnitt

eine "Bilanzverkürzung" erst dann vornimmt, wenn der Gegenstand verbraucht, endgültig gedeckt ist und die Erneuerungsrücklage in Höhe des Anschaffungswertes angesammelt ist.

Die Darstellung der Restbuchwerte auf der Aktivseite der Deckungsbilanz gegenüber dem Deckungskonto auf der Passivseite hat dabei einen ebenso bedeutsamen Aussagewert wie die Gegenüberstellung von Anschaffungswerten und deren Finanzierung. Der Vergleich der fortgeschriebenen Vermögenswerte mit dem auf der Passivseite der Bilanz dargestellten Entschuldungsprozeß läßt erkennen, in welchem Verhältnis Verbrauch und Entwertung der Vermögensgegenstände sich gegenüber der Entschuldung vollziehen und ob die Schuldentilgung eines bestimmten Investitionsvorhabens den Zeitpunkt des endgültigen Verbrauchs überdauern wird. Die Wertberichtigung auf der Aktivseite der Deckungsbilanz erfüllt damit eine bedeutsame Aufgabe.

Einer Kritik begegnet die Johnssche Deckungsbilanz insbesondere bei Lange <sup>1)</sup>. "Kann dieser in dem Johnsschen Rechnungssystem ermittelte Erfolg aber als Maßstab für eine Finanztätigkeit der Gebietskörperschaften gelten, die durch besondere wirtschafts-, sozial- und konjunkturpolitische Maßnahmen beeinflusst wird?" Es ist Lange zuzugeben, daß zur Anregung und Stützung des Konjunkturablaufs in einer Volkswirtschaft Maßnahmen erforderlich werden können, die nicht von der Dringlichkeit öffentlicher Aufgabenerfüllung oder von dem Verschuldungsgrad der öffentlichen Hand abhängig zu machen sind. Eine mehr wirtschafts-

---

<sup>1)</sup> Lange, Dieter (31), Möglichkeiten finanzwirtschaftlicher Vermögensrechnung, dargestellt an realisierten oder zur Diskussion gestellten Rechnungssystemen in Deutschland, Diss. Kiel 1958 S. 107 - 109

und konjunkturpolitisch ausgerichtete Betrachtungsweise braucht jedoch nicht, wie Lange <sup>1)</sup> behauptet, "in Widerspruch zu der unbedingten Forderung finanzwirtschaftlicher Deckung als finanzwirtschaftlichem Ziel" zu geraten. Das Argument von Lange stützt die Auffassung, daß auch die Vermögensrechnung der öffentlichen Hand auf die finanzwirtschaftliche Deckung öffentlicher Ausgaben abstellen muß. Langes Bedenken treffen auf jede Art der Darstellung des Verschuldungsgrades der öffentlichen Hand zu. Der Nachweis der Verschuldung, bezogen auf einzelne Vermögensgruppen, ist jedoch unentbehrlich und wird die zukünftige Finanzplanung der öffentlichen Hand dabei insoweit beeinflussen, wie volkswirtschaftliche und konjunkturpolitische Überlegungen sowie die Dringlichkeit einer öffentlichen Aufgabe es zulassen. Die Finanzplanung in der öffentlichen Hand ist damit sowohl vom Ergebnis der Darstellung der Verschuldung und der Deckungsvorgänge als auch von wirtschaftspolitischen Überlegungen abhängig.

Außerdem hält Lange <sup>2)</sup> den Nachweis darüber für nicht sehr bedeutsam, daß der Finanzierungsvorgang hinsichtlich einer bestimmten Investition nachgewiesen wird, sondern daß ein bestimmter Umfang an Investitionsausgaben nicht gedeckt worden ist. Der summarisch in der Rechnung ausgewiesene Schuldenzuwachs einer Rechnungsperiode läßt jedoch nicht erkennen, wie sich die Verschuldung auf die einzelnen Vermögensgruppen - des zuschußbedürftigen Vermögens, des in Einnahmen und Ausgaben ausgeglichenen Vermögens oder des Ertragsvermögens - verteilt.

---

1) Lange, Dieter (31), Möglichkeiten finanzwirtschaftlicher Vermögensrechnung, dargestellt an realisierten oder zur Diskussion gestellten Rechnungssystemen in Deutschland, Diss. Kiel 1958 S. 108

2) Lange, Dieter (31), Möglichkeiten finanzwirtschaftlicher Vermögensrechnung. S. 109

Zusammenfassend lässt sich zur Johnsschen Deckungsbilanz sagen, daß es ihr Verdienst ist, die Ziele der Vermögensrechnung den finanzwirtschaftlichen Aufgaben des öffentlichen Rechnungswesens angepasst zu haben. Darstellung und Abschluss der Rechnung verleiten nicht zur Übertragung erwerbswirtschaftlicher Vorstellungen in den Wirtschaftsbereich der Hoheitsverwaltung. Allein diese Gesichtspunkte sprechen dafür, das Johnssche Deckungskonto zum Grundschemata des Rechnungsmusters einer öffentlichen Vermögensbilanz zu machen. Wie bereits oben <sup>1)</sup> dargestellt, soll die Vermögensvollrechnung aber nicht nur den Finanzierungsnachweis erbringen, sondern auch alle im Eigentum der Gemeinde stehenden Vermögensgegenstände und ihre Werterhaltung ausweisen, um auch dem Publizitätsgedanken in der öffentlichen Vermögensbewirtschaftung Rechnung tragen und zwischengemeindliche Vergleiche vornehmen zu können. Einer Ergänzung der Aktivseite der Bilanz durch Angabe der Wertminderung der aktivierten Vermögenswerte stehen in rechnungstechnischer Hinsicht keine Bedenken entgegen. Entsprechend wäre auf der Passivseite der Vermögensbilanz der Fehlbetrag des in der Vergangenheit nicht gedeckten Erneuerungsbedarfs auszuweisen. Damit wäre allen Rechnungszielen, Nachweis der getätigten Investitionen und ihrer Finanzierung, Darstellung der Wertminderung zur Ermittlung des Erneuerungsbedarfs und Nachweis der Erhaltung des Vermögens Genüge getan.

---

<sup>1)</sup> vgl. S. 22 dieser Studie

Buchung der Wertminderung bzw. Rücklagenbildung

| Aktiva                      |                | Passiva                  |                |
|-----------------------------|----------------|--------------------------|----------------|
| Schule X                    |                |                          |                |
| Anschaffungskosten 1960     | 1 Mio          | Deckungskonto            | 1 Mio          |
| Wertminderung bis Ende 1968 | <u>0,6 Mio</u> | Erneuerungsrücklagen     |                |
| Buchwert Ende 1968          | 0,4 Mio        | Schule X Soll            | 0,6 Mio        |
| Ersatzvermögen Soll         | 0,6 Mio        | Erneuerungsrücklagen Ist | <u>0,4 Mio</u> |
| Ist                         | <u>0,4 Mio</u> | Fehlbetrag               | 0,2 Mio        |
| Rücklagenfehlbetrag         | 0,2 Mio        |                          |                |

Die Möglichkeit der Verwirklichung dieser Ziele der öffentlichen Vermögensrechnung in einer Rechnung wird die Diskussion um die Vorrangigkeit der einzelnen Zwecke der öffentlichen Vermögensrechnung entbehrlich machen. Sollten sich infolge der Verbindung des finanzwirtschaftlichen Rechnungsschemas mit der in der Rechnungstechnik überwiegend erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Darstellung der Erhaltung des Vermögens Unstimmigkeiten ergeben, wird man die finanzwirtschaftliche Zielsetzung nach Johns in den Vordergrund stellen müssen. Der rechnungsmäßige Überblick über die Ansammlung der Erneuerungsrücklagen ist neben der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung deshalb beachtlich, weil die mangelhafte Ansammlung von Erneuerungsrücklagen als jährlich "unsichtbarer Fehlbetrag" der Hauswirtschaft offenkundig zu machen ist, während der Schuldennachweis in der Vermögensrechnung durch

eine zweckmäßige Gliederung im Sinne der Johnsschen Deckungsbilanz bereits einen Eindruck über den finanzwirtschaftlichen Deckungstatbestand vermitteln kann <sup>1)</sup>.

IV. Die Notwendigkeit des Nachweises der Bestandsveränderungen zum Zwecke der Darstellung des gesamten Aufwands als Folge des allgemeinen Strukturwandels des öffentlichen Vermögens

Die in der öffentlichen Vermögensrechnung darzustellende Wertminderung des Vermögens dient einmal der rechnerischen Erfassung des Aufwandes und damit gleichzeitig dem Ausweis des zum Ausgleich dieser Wertminderung anzusammelnden Ersatz- oder Rücklagevermögens.

In der öffentlichen Verwaltung war es - abgesehen von den Eigenbetrieben - bisher nicht üblich, den Vermögensverzehr als einen der Rechnungsperiode zuzurechnenden Aufwand zu verbuchen, wie das schon immer in der Privatwirtschaft der Fall war. Die Verkenntung der Strukturwandlungen des Gemeindevermögens als Ausdruck der Wandlung der Gemeindevirtschaft von einer einfachen Besitzwirtschaft

---

<sup>1)</sup> vgl. Mülhaupt, Ludwig (47), (Die öffentliche Vermögensrechnung S. 121) zum Frankfurter Rechnungsverfahren, in dem Vermögen und Schulden nach Verwaltungszweigen gegliedert gegenübergestellt werden, in: Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80

zur modernen Leistungswirtschaft <sup>1)</sup> und die Bevorzugung der Kameralrechnung als reiner Geldrechnung zum Zweck der Haushaltskontrolle haben sich hemmend auf die Entwicklung einer Vermögensfortschreibung ausgewirkt. Die allgemein anerkannte Forderung nach der Bestandserhaltung konnte diese Entwicklung nicht positiv beeinflussen, weil man mit der Konstituierung der gesetzlichen Pflicht zur Bildung von Erneuerungsrücklagen (vgl. § 6 RücklVO) wohl die Gemeinden verpflichtete, Ersatzmittel für verbrauchtes Vermögen bereitzustellen, nicht aber den Gemeinden auferlegte, den tatsächlichen Vermögensverzehr auszuweisen. Der Ausweis der Wertminderung im öffentlichen Rechenwerk war bis zu dem Zeitpunkt auch nicht erforderlich, wo das unproduktive Gemeindevermögen den geringsten Teil des Vermögens ausmachte. Der schon erwähnte Begriff des "Grundstocksvermögens" <sup>2)</sup> bringt deutlich zum Ausdruck, daß man das Gemeindevermögen nur unter dem Gesichtspunkt der Finanzierung der

---

1) Mülhaupt, Ludwig (42), Die Wirtschaftsgrundsätze der Deutschen Gemeindeordnung und ihre Auswirkung auf das gemeindliche Rechnungswesen, Diss. Köln 1939 S. 7 - 12

2) vgl. S. 41 dieser Studie

öffentlichen Aufgaben zu sehen gewohnt war <sup>1)</sup>. Das "werbende" Vermögen, bestehend aus Regalien, Domänen und Forsten, nahm den weitaus größten Teil des öffentlichen Vermögens ein, bei dem sich die Erfassung des Vermögensverzehr nicht von den in der privaten Wirtschaft üblichen Verfahren unterschied. Der Ertragszweck des Vermögens wich allmählich dem Leistungszweck. Die Einrichtungen des Unterrichts-, Erziehungs- und Bildungswesens, der körperlichen Ertüchtigung, der Kranken-, Gesundheits- und Wohlfahrtspflege und öffentliche Einrichtungen ähnlicher Art <sup>2)</sup> sowie die Straßen, Plätze, Grünanlagen und andere Sachen im Gemeingebrauch zeigen die Bedeutung des nicht werbenden Vermögens. Das Gemeindevermögen wird wirtschaftlich zum Gebrauchsvermögen, das sich vom Anlagevermögen eines privaten Unternehmers im hier erörterten Sinn durch nichts unterscheidet <sup>3)</sup>. Es wird zur Leistungserstellung eingesetzt und unterliegt einem Verschleiß und Verzehr, der, ähnlich wie in der Erwerbswirtschaft, als Aufwand in einer der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung entsprechenden rechnerischen Darstellung neben den übrigen Aufwendungen berücksichtigt werden sollte. Seine Instandhaltung und Erhaltung bedeutet für die Gemeinden heute eine erhebliche finanzielle Belastung.

---

<sup>1)</sup> Mülhaupt, Ludwig (42), Die Wirtschaftsgrundsätze der Deutschen Gemeindeordnung und ihre Auswirkung auf das gemeindliche Rechnungswesen, S. 7 und Spielhagen, Wolfgang (65), Gedanken zur Vermögenswirtschaft der Gemeinden, in: Der Gemeindehaushalt 1935, S. 269

<sup>2)</sup> vgl. § 69 GO NRW

<sup>3)</sup> Mülhaupt, Ludwig (42), Die Wirtschaftsgrundsätze der Deutschen Gemeindeordnung und ihre Auswirkung auf das gemeindliche Rechnungswesen, S. 9

Ob zur Verwirklichung einer solchen Erfolgsrechnung das öffentliche Rechenwerk mit Rücksicht auf seine finanzwirtschaftliche Zielsetzung nach Art der erwerbswirtschaftlichen Erfolgsdarstellung umgestaltet werden kann und darf oder eine besondere Nebenrechnung zu erstellen ist, wird im 3. Abschnitt dieser Studie erörtert. Ein Erfolgsausweis nach Art der Erwerbswirtschaft im Rechenwerk widerspricht jedoch der andersartigen Zielsetzung der Rechnungslegung bei der öffentlichen Hand. Die Verwendung einer nach den gleichen Kriterien wie in der Privatwirtschaft abgegrenzten Erfolgsrechnung im öffentlichen Rechenwerk darf keine falschen Vorstellungen über den Wirtschaftserfolg in einer Gemeinde erwecken. Da der Nutzen öffentlicher Leistungen wesentlich schwieriger zu erfassen ist als der Ertrag privater Unternehmen, sind nur beschränkt Schlußfolgerungen aus dem Aufwands-Ertragsverhältnis zu ziehen. Während in der Privatwirtschaft die

---

Rentabilität über die Steuerung des einzusetzen-  
den Kapitals entscheidet, geben in der öffent-  
lichen Wirtschaft - abgesehen vom Betriebs- und  
Finanzvermögen - die Dringlichkeit und Bedeu-  
tung der zu erfüllenden öffentlichen Aufgabe  
den Ausschlag.

Wenn man auch bei den Ausgaben der öffentlichen  
Hand in erster Linie eine soziale Wertung zugrunde-  
legt, so ist doch nicht zu verkennen, daß die Auf-  
zeichnung der Wirtschaftsvorgänge nach dem Muster  
der Privatwirtschaft wichtige Hinweise und An-  
regungen auch für die öffentliche Leistungs-  
erstellung geben kann. "Was der Betriebsver-  
gleich in der Erwerbswirtschaft ist, muß auf  
Gemeindeebene der zwischengemeindliche Vergleich  
für die Beurteilung der gemeindlichen Aufgaben-  
wirtschaft zur Gewinnung von Normzahlen, Standard-  
kosten, Kennziffern usw. werden" <sup>1)</sup>.

---

- <sup>1)</sup> a) Mülheupt, Ludwig (43), Der Grundsatz der  
Wirtschaftlichkeit in der Gemeindefinanz-  
wirtschaft und die Problematik ihrer Messung,  
S. 102
- b) Schnettler, Albert (59), Betriebe, Öffent-  
licher Haushalt und Staat, S. 90. Er spricht  
sich für Vergleichsrechnungen öffentlicher  
Ausgaben aus:
- a) Vergleich der Ausgaben öff. Haushalte in  
der Zeitfolge (Zeitvergleiche),
- b) Vergleich der Ausgaben öff. Haushalte  
gleicher Ebene für ein Rechnungsjahr

Inwieweit für derartige Zwecke die Darstellung der Abschreibungen in einer der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung entsprechenden Erfolgsrechnung, die in Frankfurt unter der mißverständlichen Bezeichnung als "Wirtschaftlichkeitsrechnung" eingeführt worden ist, nützlich sein kann, bedarf noch weiterer Prüfung, auf die im Rahmen dieser Studie verzichtet werden kann, da sie die hier angeschnittenen Probleme der öffentlichen Vermögensrechnung nicht berührt.

§ 5

Der Inhalt der Vermögensrechnung

Nach den dargestellten Zielsetzungen ist die öffentliche Vermögensrechnung wie folgt auszugestalten.

---

I. Die Erfassung des Vermögens in der Vermögensrechnung

1. Die Einbeziehung der Sachen im Gemeingebrauch in die Vermögensrechnung

Die Sachen im Gemeingebrauch zählen zum Verwaltungsvermögen. In einer Vermögensrechnung sind sie nach dem oben dargelegten Vermögensbegriff im Rechenwerk mit zu erfassen, wenn sie im Eigentum der öffentlichen Hand stehen. Gründe für einen Ausschluß der Sachen im Gemeingebrauch können sich einmal aus dem mit der Rechnungslegung verfolgten Zweck und zum anderen aus rechtlichen und rechnungstechnischen Gründen ergeben.

Der Streit der Meinungen entfachte sich in der Vergangenheit insbesondere an der Frage, ob und aufgrund welcher Bewertung die Sachen im Gemeingebrauch in die Vermögensrechnung aufzunehmen sind. Hier sind es rechnungstechnische Gründe wie auch verkannte Ziele der Vermögensrechnung, die einer einheitlichen Behandlung der Probleme hindernd im Wege stehen. Gegenüber einer strengen Ablehnung wird zur Vereinfachung der Aufnahme der bewerteten Sachen im Gemeingebrauch in das Rechenwerk vorgeschlagen <sup>1)</sup>, die Kosten für die Herstellung öffentlicher Straßen und Plätze zu aktivieren, soweit die Investitionen aus Darlehn finanziert worden sind. Im Sinne der erörterten Rechnungsziele ist es aber nicht wünschenswert, die Abgrenzung der Vermögensnachweise von der Finanzierung abhängig zu machen.

---

<sup>1)</sup> Schmid, Carl (54), Inhalt der Vermögensrechnung - Gemeindewirtschaftlicher Vermögensbegriff, in: Der Gemeindehaushalt, 1951, S. 40

Ziffer 4 der AusfAnw. zu §§ 55, 88 Abs. 3 KuRVO im Muster über die sachliche Einteilung des Vermögenssachbuches sieht die Aufnahme der Garten-, Park- und Grünanlagen in die Vermögensrechnung vor. Zwar werden die Straßen, Wege und Plätze als Teile des aufzunehmenden Vermögens nicht genannt; gerade die Ermittlung und Darstellung der Errichtungskosten für Straßen und Plätze in der Vermögensrechnung schaffen die Voraussetzung für den Nachweis sowohl der Bestandserhaltung dieser Vermögensarten als auch des finanzwirtschaftlichen Deckungstatbestandes. Die von Johns und Mülhaupt hervorgehobene finanzwirtschaftliche Zielsetzung der Vermögensrechnung verlangt den Nachweis jeder vermögenswirksamen Ausgabe, und zwar unabhängig von der Art der Finanzierung und der Art des gebildeten Vermögens <sup>1)</sup>.

Zweckmäßigkeitsgründe wie auch rechnungstechnische Überlegungen werfen das weitere Problem auf, ob auch Sachen im Gemeingebrauch in das Rechenwerk mit aufzunehmen sind, deren Finanzierung soweit zurückliegt, daß sie für eine Bewertung - sei es infolge allgemeiner oder spezieller Wertschränkungen, sei es, daß die Finanzierung nicht mehr feststellbar bzw. nicht mehr umrechenbar ist - nicht mehr herangezogen werden kann. § 39 VBRO enthält eine Sonderregelung, die es ermöglicht, auf die Aufnahme solcher Vermögensteile (Sachen im Gemeingebrauch), deren Bewertung auf erhebliche Schwierigkeiten stößt, zu verzichten. Man sollte bei einer Berücksichtigung des § 39 VBRO im zukünftigen gemeindlichen Vermögensrecht nicht verkennen, daß der Nachweis der Erhaltung des Gemeindevermögens nicht mehr vollständig geführt werden kann. Zwar würde die Kontrolle

<sup>1)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 122

der Haushaltswirtschaft durch eine Vermögensrechnung als wichtiges Rechnungsziel noch durchführbar sein, da später erfolgende und noch bekannte oder neue Investitionen in die betreffenden Gegenstände der Sachen im Gemeingebrauch in der Vermögensrechnung erfaßt werden <sup>1)</sup>. Auch wäre nach der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung im Sinne von Johns der Nachweis der Finanzierungsabläufe nicht beeinträchtigt.

Lange <sup>2)</sup> lehnt die Einbeziehung der bewerteten Sachen im Gemeingebrauch in das Rechenwerk ab, weil mangelnde Maßstäbe und die Unmöglichkeit, die Mehrzahl solcher zusammenhängender Größen in irgendeine materielle Beziehung bringen zu können, die Werte wie "in einem luftleeren Raum erscheinen ließen". Langes Auffassung ist damit zu erklären, daß er der erwerbswirtschaftlichen Denkweise verhaftet bleibt und sich nicht von der für die kaufmännische Unternehmung bedeutsamen Betrachtung der Reinvermögensziffer trennen kann. Es erscheint auch Kirsten <sup>3)</sup> "wünschenswert", den wertmäßigen Nachweis des öffentlichen Vermögens auf das veräußerungsfähige Vermögen zu beschränken. Er macht aber geltend, daß dann kein Nachweis darüber erbracht wird, ob die Haushaltswirtschaft das Verwaltungsvermögen nicht hat verkommen lassen. Die Möglichkeit einer solchen Nachprüfung ist aber für die herrschende Meinung entscheidend für die Einbeziehung der Sachen im Gemeingebrauch in die gemeindliche Vermögensrechnung.

---

<sup>1)</sup> Schmid, Carl (54), Inhalt der Vermögensrechnung - Gemeindewirtschaftlicher Vermögensbegriff, in: Der Gemeindehaushalt, 1951, S. 40

<sup>2)</sup> Lange, Dieter (31), Möglichkeiten finanzwirtschaftlicher Vermögensrechnung, S. 194

<sup>3)</sup> Kirsten, Karl (29), Gegenwartsfragen zum Gemeindevermögen, in: Kommunale Kassenzeit-schrift 1951, S. 109

## 2. Die beweglichen Sachen in der Vermögensrechnung

Rechtliche Gesichtspunkte wie auch Zweckmäßigkeitserwägungen können auf die Abgrenzung des Umfangs der in die Rechnung aufzunehmenden beweglichen Sachen (Büroeinrichtungsgegenstände, Büromaschinen, Geräte, Vorräte usw.) Einfluß nehmen. Die Bedenken in rechtlicher Hinsicht gegen die Aufnahme dieser sogenannten Gebrauchs- und Verbrauchsgüter (Wirtschaftsmittel) ergeben sich aus den Bestimmungen der Gemeindeordnungen über die Bewirtschaftung des öffentlichen Vermögens <sup>1)</sup>, wonach für die Wirtschaftsmittel Erneuerungsrücklagen nicht anzusammeln sind. Es wird danach ein fester Bestand von Vermögensgegenständen dieser Art vorausgesetzt, der laufend aus Mitteln des ordentlichen Haushalts ersetzt wird. Im Sinne der Gemeindeordnungen handelt es sich danach nicht um Vermögen. Aus dem Umstand, daß nach § 1 Abs. 3 Ziff. 2 GemHVO 1937 die Einnahmen aus der Veräußerung von Wirtschaftsmitteln nicht wie sonst bei den Einnahmen aus Vermögensveräußerungserlösen dem außerordentlichen Haushalt zugeteilt sind <sup>2)</sup>, schließt Schmid <sup>3)</sup>, daß die Wirtschaftsmittel nicht zum Gemeindevermögen zählen, das in der Vermögensrechnung zu bewerten und fortzuschreiben ist. Schmid stützt seine Auffassung mit dem Hinweis auf die Sofortabschreibung von kurzlebigen Wirtschaftsgütern in der Privatwirtschaft.

Nach der hier zum Vermögensbegriff vertretenen Eigentumstheorie wären auch die Wirtschaftsmittel im Rechenwerk nachzuweisen. Die Ziffern 3, I, 1 c und I, 2, e der AusfAnw zu §§ 55, 88 Abs. 3 KuRVO 1938

1) vgl. S. 22 ff. dieser Studie, insbesondere Anm. 4 auf S. 23

2) vgl. jedoch die Ausnahmen in Anm. 4 auf S. 13 dieser Studie

3) Schmid, Carl (54), Inhalt der Vermögensrechnung - Gemeindevirtschaftlicher Vermögensbegriff, S. 41

beziehen "Inventar und Vorräte <sup>1)</sup>" in den Vermögensnachweis ein. Bei der Vielzahl der beweglichen Vermögensgegenstände würde jedoch die uneingeschränkte Einbeziehung der im Eigentum der Gemeinde stehenden Fahrnisgegenstände eine Verwaltungsarbeit verursachen, an deren Umfang jede Vermögensrechnung scheitern müsste <sup>2)</sup>. Deshalb können Vermögensgegenstände, die für die Beurteilung der Frage, ob der Vermögensbestand im abgelaufenen Rechnungsjahr erhalten werden konnte, unwesentlich sind, aus der Vermögensrechnung herausgelassen werden.

Die Abgrenzung des in der Vermögensrechnung nicht darzustellenden Vermögens ist unter Berücksichtigung der dargestellten Rechnungsziele vorzunehmen. Für die Frage der Erhaltung des gemeindlichen Vermögens ist die rechnungsmäßige Erfassung der Verbrauchsgüter nicht erforderlich, da diese Güter nicht zu erhalten, sondern zum Verbrauch bestimmt sind. Häufig sind die Werte dieser Vorräte, die über das Anschaffungsjahr hinausreichen, nur gering, weil die Verbrauchsgüter meist für die Aufzehrung im Anschaffungsjahr bestimmt sind <sup>3)</sup>.

Demgegenüber erscheint der Ausschluss sämtlicher Gebrauchsgüter aus dem Rechenwerk bedenklich. Die Folge der fortschreitenden Technisierung bedeutet für die öffentliche Hand in zunehmendem Maße Investitionen hoher Geldbeträge in Inventargegenstände. Bei der Einrichtung von Krankenanstalten, Heimen, Schulen usw. ist die öffentliche Hand sogar häufig auf die Finanzierung durch

---

1) Vorräte = Verbrauchsgüter

2) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 41

3) vgl. § 4 VBRO, § 6 des Berkenhoffschen Entwurfs, Ziff. 5 der Richtlinien des Deutschen Städtetages für eine gemeindliche Vermögensrechnung (abgedruckt bei Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung, im Anhang).

Darlehn angewiesen <sup>1)</sup>. Die häufig bedeutenden Werte an Inventarvermögen (elektronische Buchungsmaschinen, Kraftfahrzeuge usw.) sind darüber hinaus unabhängig von der Art der Finanzierung in der Vermögensrechnung nachzuweisen, weil es wissenswert ist, "... wie eine aus derartigen Vermögensgegenständen bestehende Vermögensgruppe sich im abgelaufenen Rechnungsjahr entwickelt hat" <sup>2)</sup>.

Andererseits besteht das gemeindliche Inventarvermögen aus einer Vielzahl geringwertiger Gebrauchsgüter. Die zweckmäßigste Lösung, die Vermögensbuchführung von unwirtschaftlicher Kleinarbeit zu befreien, ergibt sich durch die Ausschließung der geringwertigen Gebrauchsgüter und solcher Gegenstände, die nur eine kurze Nutzungsdauer haben (vgl. § 4 VBRO, § 6 des Berkenhoffschen Entwurfs zu einer Gemeindevermögensverordnung, Ziff. 5 b der Richtlinien des Deutschen Städtetages für eine gemeindliche Vermögensrechnung <sup>3)</sup>). Die Entscheidung über die Höhe der Wert- und Nutzungsdauergrenze bei den kleinwertigen und kurzlebigen Gebrauchsgegenständen ist dabei nicht so wichtig. Allein bedeutend ist die Erkenntnis, "... daß diese Grenze aus Gründen der Vergleichbarkeit bei Bund, Ländern und Gemeinden einheitlich gezogen und auch nicht, wie verschiedentlich vorgeschlagen, zwischen großen und kleinen Gemeinden differenziert ..." <sup>4)</sup> wird.

- 
- 1) Hoferichter, Paul (24), Die Verwaltung und Nachweisung des Vermögens und der Schulden in einer praktischen Vermögensbuchführung, in: Der Gemeindehaushalt 1959, S. 108
  - 2) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 41
  - 3) abgedruckt bei Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung, im Anhang
  - 4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 122

Als Nutzungsdauergrenze wird in der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung in § 1 "mindestens drei Jahre" angegeben. Wie sich bei einer Aussprache bei der Kämmerei in Duisburg ergab, hat man mit dieser Abgrenzung bisher gute Erfahrungen gemacht.

In Literatur und Praxis findet man die folgenden wichtigsten Wertgrenzen angegeben, bis zu denen eine Aufnahme der zum Gebrauch in der laufenden Verwaltung bestimmten Sachen in der Vermögensrechnung der öffentlichen Hand erfolgen soll.

1. Die niedrigste Wertgrenze gibt die VBRO in § 4 Ziff. 3 mit 3.- DM an.
2. Es folgt die Wertgrenze von 20.- DM, die auf Grund des Erlasses des Württemberg.-Bad.-Innenministeriums vom 27.11.1950 <sup>1)</sup> angeordnet worden ist. Die gleiche Wertgrenze gibt die "Vorläufige Anweisung der Hauptstadt Hannover ...." an <sup>2)</sup>.
3. Die Wertgrenze von 100.- DM findet man in der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung (vgl. § 1 Abs. 2) und in Ziff. 5 b der Richtlinien des Deutschen Städtetages zu einer gemeindlichen Vermögensrechnung <sup>3)</sup> angegeben.
4. Die obersten Rechnungsprüfungsbehörden <sup>4)</sup> schlagen eine Wertgrenze von 200.- DM bis 300.- DM vor.
5. Die höchste Wertgrenze gibt Berkenhoff <sup>5)</sup> mit 1.000.- DM an.

---

1) MABl. S. 209

2) Vorläufige Anweisung der Hauptstadt Hannover über die Vermögens- und Schuldenbuchführung unter A, IV, 1 und 2

3) Richtlinien des Deutschen Städtetages im Anhang 1, S. 4 bei Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung

4) Zitiert bei Helmert, Otto (20), Die Vermögensrechnung des Bundes, S. 8

5) Berkenhoff, Hans-Albert (2), Grundsätze einer Gemeindevermögensordnung, S. 111

Der erhöhte Rechnungsführungsaufwand, der durch eine enge Begrenzung des Begriffs "geringwertige und kurzlebige" Gebrauchsgüter entsteht, kann durch eine Vereinfachung in der Bewertung und Buchführung wieder herabgesetzt werden. Einen solchen Weg geht z.B. die VBRO, die den Grenzbetrag sehr niedrig angesetzt hat, nämlich mit dem Betrag von "etwa" 3.- DM (vgl. § 4 Ziff. 3 VBRO). Die Vereinfachung des Rechnungsverfahrens bezüglich der Gebrauchsgüter erreicht die VBRO, indem sie nicht jeden Gegenstand einzeln bewertet und verbucht, sondern nur die Ausgabebeträge jährlich einmal nach Vermögensgruppen geordnet summarisch in die Vermögensrechnung aufnimmt und dem jährlichen Wertverzehr infolge Alter und Abnutzung durch eine einmalige Abschreibung Rechnung trägt. Dieses Rechnungsverfahren bringt insoweit Ungenauigkeiten mit sich, als infolge der einmaligen Abschreibung die wirklich erfolgten Bestandsveränderungen nicht ausgewiesen werden können. Der Arbeitsaufwand ist dabei allerdings auf ein Minimum herabgesetzt, da sich mit der ersten Bestandsaufnahme der Buchungsvorgang erschöpft. Um den tatsächlich erfolgten Abschreibungsaufwand bezüglich jedes einzelnen Inventarstückes bzw. zusammenfassbarer Inventargruppen im Rechenwerk erfassen zu können, ist eine Wertfortschreibung entsprechend dem tatsächlichen Vermögensverzehr erforderlich. Dazu wird man die Wertgrenze weitaus höher setzen müssen als etwa in der VBRO angegeben ist, um den Buchungsaufwand in einem vertretbaren Rahmen zu halten. Auch ein solches Rechenwerk ist nicht vollkommen, da ein erheblicher Teil des Inventars auf diese Art nicht erfasst werden kann.

Bei der Entscheidung für den einen oder anderen Weg sollte man die Erfahrungen berücksichtigen, die bereits in dieser Hinsicht in der Praxis gemacht worden sind. Die in der VBRO angegebene Wertgrenze

---

von 3.- DM, die auf die von der Vereinigung der Finanzdezernenten der größeren deutschen Städte veröffentlichten Leitsätze von 1930 <sup>1)</sup> zurückgeht, ist heute sehr umstritten und hat sich auch in der Praxis nicht durchsetzen können. Der Bundesfinanzminister hat nämlich nach einer Übereinkunft mit dem Bundesrechnungshof bereits im Jahre 1956 in einem Rundschreiben <sup>2)</sup> die Anweisung gegeben, die beweglichen Sachen in der Vermögensrechnung des Bundes wegen unerwünschter Arbeitsbelastung nicht mehr wertmäßig auszuweisen. Selbst die praktische Erprobung dieser Wertgrenze von 3.- DM in der Stadt Berlin und ihre Einführung durch die badische KuRVO (§ 74) sollten nicht darüber hinwegtäuschen, daß auf Bundesebene an dieser niedrigen Wertgrenze die Wertrechnung der beweglichen Sachen gescheitert ist. Man sollte nicht gleich zu Beginn der Erstellung einer Vermögensrechnung die Forderungen hinsichtlich einer buchmäßigen Fortschreibung des Inventars zu hoch schrauben. Die in der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung vorgeschriebene Wertgrenze von 100.- DM mag auch insoweit als Vorbild dienen, als sie bereits mit guten Erfolgen erprobt ist.

Ungenauigkeiten, die sich daraus ergeben, daß eine Vielzahl geringwertiger, im Anschaffungspreis unter 100.- DM liegender Gebrauchsgegenstände nicht in das Rechenwerk aufgenommen werden, können z.T. dadurch ausgeglichen werden, daß man Einzelanschaffungen, die unter 100.- DM liegen, zu Inventareinheiten zusammenfaßt und somit ebenfalls in der Vermögensordnung aufführen kann. So bestimmt § 6 der

---

<sup>1)</sup> Neufassung der Leitsätze vom 28.7.1930, abgedr. bei Marder, Karl (37), Das Gemeindevermögen, Stuttgart-Berlin, 1936, S. 50 ff.

<sup>2)</sup> MinBlFin, Bonn, Jahrg. 7, 1956, S. 259

Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung im vierten Abschnitt:

"Im Rahmen umfangreicher Neuanschaffungen und Neueinrichtungen sind Gegenstände gleicher oder ähnlicher Art als Vermögenszugang zu erfassen, auch wenn deren Einzelanschaffungspreise unter 100.- DM liegen. Unter "umfangreichen Neuanschaffungen und Neueinrichtungen" ist eine auf den Haushaltsunterabschnitt bezogene Anschaffungseinheit zu verstehen, z.B. die gesamte Neueinrichtung eines Schulklassenzimmers, eines Büros oder einer sonstigen städtischen Einrichtung oder wesentlicher Teile davon".

### 3. Das Betriebsvermögen

Die Rechtsgrundlagen zur Aufnahme des Betriebsvermögens in die öffentliche Vermögensrechnung sind bei Bund und Ländern unterschiedlich. So schreibt § 14 VBRO vor:

- (1) Die nach § 15 RHO mit dem voraussichtlichen Endergebnis veranschlagten Betriebe sind in der Vermögensrechnung des Bundes mit dem Eigenkapital und etwaigen Rücklagen (Rechnungswert) zu führen.
- (2) Abs. 1 gilt entsprechend für Wirtschaftsbetriebe, die, ohne nach § 15 Abs. 1 RHO anerkannt zu sein, eine wirtschaftliche Einheit darstellen und ihr Vermögen nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung nachweisen.

Im Gegensatz dazu sind in die Vermögensrechnung der Gemeinden nur die Eigenbetriebe aufzunehmen, die nicht nach Wirtschaftsplänen bewirtschaftet werden <sup>1)</sup>. Die nach der EigBetrVO 1933 verwalteten Betriebe scheiden damit im Vermögensnachweis aus, da sie nach §§ 12 ff. EigBetrVO Wirtschaftspläne aufzustellen haben <sup>2)</sup>. Die AusfAnw. bringt in Ziff. 3 zu §§ 55 und 88 Abs. 3 der KuRVO 1938 unter II, 1 zum Ausdruck, daß in der gemeindlichen Vermögensrechnung, die die Vermögensveränderungen in den übrigen genannten Vermögensbereichen auszuweisen hat,

<sup>1)</sup> vgl. Ziff. 3 der AusfAnw. zu §§ 55 und 88 Abs. 3 KuRVO 1938 unter II, 1

<sup>2)</sup> Helmert, Otto (20), Die Vermögensrechnung des Bundes, S. 83

nicht auch noch die vermögenswirksamen Vorgänge vermerkt werden, die bereits bei den Veränderungen des Betriebsvermögens und der Schulden in den entsprechenden Bilanzen nachgewiesen sind. Demgegenüber legt Schumann <sup>1)</sup> an Hand einiger Beispiele dar, daß bei der engen Verknüpfung der Haushaltsrechnung mit dem Rechenwerk der Eigenbetriebe der Ausweis des Stammkapitals und der Rücklagen in der Vermögensrechnung zu fordern sei <sup>2)</sup>. Überwiegend wird heute die Auffassung <sup>3)</sup> vertreten, daß das Ergebnis der Jahresabschlüsse der "wirtschaftlichen Unternehmen" der Gemeinde in der Vermögensrechnung auszuweisen ist. Die geringen Abweichungen <sup>4)</sup> bei der Wertgebung in den wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinden und in den übrigen Vermögensbereichen sind für den Aussagewert der Vermögensrechnung ohne nennenswerte Bedeutung. Die unwesentlichen Abweichungen können zugunsten einer bedeutenden Vereinfachung des Rechnungswesens in Kauf genommen werden <sup>5)</sup>.

Von grundlegender Bedeutung ist, daß innerhalb der

- 
- 1) Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 91 ff.
  - 2) So auch die Richtlinien für die kommunale Vermögens- und Schuldenverwaltung im Lande Schleswig-Holstein in: Amtsblatt für Schleswig-Holstein 1963, S. 133
  - 3) Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung S. 27  
Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 88 ff.,  
Ziff. 7 h der Richtl. des Deutschen Städtetages, im Anhang 1, S. 8 bei Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung
  - 4) Z.B. werden "stille Reserven" nicht berücksichtigt, und die Wertgebung nach § 6 Abs. 2 EStG für die abnutzbaren Anlagegegenstände unterscheidet sich von der hier noch darzustellenden Wertgebung
  - 5) Helmert, Otto (20), Die Vermögensrechnung des Bundes, S. 87

einzelnen Vermögensgruppen stets nach einheitlichen Grundsätzen abgerechnet wird. Nach der Zielsetzung der öffentlichen Vermögensrechnung steht nicht die Ermittlung einer Reinvermögensziffer im Vordergrund, sondern entsprechend dem Charakter der Rechnung als einer Einzelbestandsveränderungsrechnung <sup>1)</sup> die Verfolgung der Wertentwicklung in den einzelnen Vermögensbereichen.

#### 4. Das Kapital- und Grundvermögen

Hierunter sind in der gemeindlichen Vermögensrechnung alle bebauten und unbebauten Grundstücke, Bergwerkseigentum, grundstücksgleiche Rechte u.ä. zu erfassen, die nicht zum Verwaltungsvermögen, zum Vermögen der wirtschaftlichen Unternehmen, zum Vermögen der Anstalten und Einrichtungen noch zu den Rücklagen zählen, weiter das gesamte bewegliche Vermögen, das mit den genannten Grundstücken bzw. grundstücksgleichen Rechten rechtlich oder wirtschaftlich zusammenhängt <sup>2)</sup>. Weiter sind das gesamte Kapitalvermögen, insbesondere Hypotheken, Darlehen sowie Wertpapiere aller Art und alle übrigen geldwerten Rechte wertmäßig auszuweisen.

#### 5. Die Rücklagen

Weder in den Gemeindeordnungen noch in den Rechtsgrundlagen zum gemeindlichen Rechnungswesen findet sich eine Begriffsbestimmung der Rücklagen. Es handelt sich dabei um aus der Haushaltswirtschaft ausgeschiedene Geldbestände, die für einen bestimmten Verwendungszweck angesammelt werden und bis zu ihrer zweckentsprechenden Verwendung

<sup>1)</sup> vgl. S. 35 dieser Studie

<sup>2)</sup> vgl. Ziff. 4 a, ad der Richtlinien des Deutschen Städtetages zu einer gemeindlichen Vermögensrechnung, im Anhang bei Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung.

nach den hierfür bestehenden Vorschriften zu verwalten sind <sup>1)</sup>. "Sie sind im Gegensatz zu den Rücklagen privater und öffentlicher Unternehmungen, die in aller Regel buchmäßig gebildet zu werden pflegen, als effektiv vorhandene und jederzeit greifbare Bestände anzulegen" <sup>2)</sup>. Nach der Verwaltungsverordnung NRW vom 21.1.1954 zu § 21 GemHVO NRW zählen die Rücklagen nicht zum allgemeinen Kapital- und Grundvermögen.

Bedenken gegen die Ausweisung der Rücklagenbestände als Aktiva ergeben sich deshalb, weil z.B. die Erneuerungsrücklagen an die Stelle der Wertminderung an den betreffenden Vermögensgegenständen oder die Bürgschaftssicherungsrücklage an die Stelle des Risikos einer Inanspruchnahme aus der Bürgschaft treten, so daß die Hervorhebung der Rücklagenbestände als Vermögen bei dem gegenwärtigen Stand der Rechnungslegung in den Gemeinden eine ungenaue Wiedergabe der wirklichen Situation des öffentlichen Vermögens bewirken müßte. Mit der Einführung einer Fortschreibung der Vermögens- und Schuldenbestände können die Rücklagen jedoch im Vermögensnachweis - wenn auch gesondert (§ 22 RücklVO 1936) oder in einem besonderen Vermögenskonto (z.B. § 4 Abs. 3 der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung unter Konto-Nr. 4) - ausgewiesen werden. Ein falsches Bild über die Vermögenslage wird nicht hervorgerufen, da der Ansammlung der Erneuerungsrücklagen die entsprechenden Wertminderungen gegenübergestellt werden. Nach Ziffer 3 Abs. 2, IV der AusfAnw. zu §§ 55 und 88 Abs. 3 KuRVO 1938 und § 3 Abs. 2 f des Berkenhoffschen Entwurfs zu einer Gemeindevermögensverordnung sowie nach Ziffer 4

---

1) Pagenkopf, Hans (49), Einführung in die Kommunalwissenschaft, S. 144

2) Pagenkopf, Hans (49), ebenda

der Richtlinien des Deutschen Städtetages zu einer gemeindlichen Vermögensordnung sind die Rücklagen im Sachbuch für das Vermögen als "Vermögenswerte" auszuweisen.

6. Das Gemeindesondervermögen

Dieser auch als gebundenes Gemeindevermögen <sup>1)</sup> bezeichnete Vermögensbereich, dessen Gegenstände zwar im Eigentum der Gemeinde stehen, über den nur in beschränktem Umfang verfügt werden kann und der der Nutzung bestimmter Personen oder Personengruppen unterliegt, ist ebenfalls im Rechenwerk nachzuweisen. Hierzu gehören:

- a) das Gemeindestiftungsvermögen, das im Eigentum der Gemeinden steht, dessen Nutzung und Ertrag bestimmten wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken <sup>2)</sup> dient, (das Vermögen der sogenannten echten Stiftungen, die juristische Personen sind (§§ 80 ff. BGB), rechnet nicht hierzu), denn die Pflicht zur Substanzerhaltung bezieht sich auf das gesamte im Eigentum der Gemeinde stehende Vermögen <sup>3)</sup> (Der Nachweis der Erhaltung dieser Vermögensart ist damit ebenfalls in der Vermögensrechnung zu erbringen, um darzustellen, ob die Gemeinde der Pflicht zur Ansammlung von Erneuerungsrücklagen <sup>4)</sup> nach-

---

1) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S.38

2) Je nach dem Willen des Stifters

3) vgl. § 2 dieses Abschnitts

4) Surén, Friedrich-Karl (69), Die Gemeindeordnungen der Bundesrepublik Deutschland, Gemeindevirtschaftsrecht II. Bd. 1960 S. 17

gekommen ist <sup>1)</sup>.),

- b) das Gemeindegliedervermögen, das im Eigentum der Gemeinde steht, dessen Nutzung nach bisherigem Recht aber nicht ihr, sondern den Einwohnern oder Gruppen von ihnen zusteht <sup>1a)</sup>,
- c) das Zweckvermögen, das der Erfüllung einer bestimmten Aufgabe dient und das weder zum freien Gemeindevermögen noch zum Gemeindegliedervermögen gehört (z.B. Vermögen der gemeindlichen Betriebskrankenkassen und Zusatzversorgungskassen). Zum Gemeindevermögen zählen nicht die von Marder <sup>2)</sup> als "gemeindenah" bezeichneten Vermögensteile, zu denen die schon erwähnten rechtlich selbständigen Stiftungen zählen, sowie das Vermögen der Sparkassen, deren Gewährsträger die Gemeinde ist, weiter das Korporationsvermögen und das Interessentenvermögen <sup>3)</sup>.

## 7. Sonstiges

Es taucht hier die Frage auf, ob im Text einer zukünftigen Verordnung über die Vermögensrechnung alle in das Rechenwerk aufzunehmenden Vermögensarten positiv zu umschreiben sind. Die Erörterungen zur Aufnahme der beweglichen Sachen <sup>4)</sup>

---

<sup>1)</sup> Dabei spielt es keine Rolle, daß die Erneuerungsrücklagen nicht aus allgemeinen Gemeindemitteln des ordentlichen Haushalts, sondern aus den Erträgen des Sondervermögens gebildet werden (vgl. hierzu Surén, Friedrich-Karl (69), Die Gemeindeordnungen der Bundesrepublik Deutschland, Gemeindegewirtschaftsrecht, II. Bd. S. 17).

<sup>1a)</sup> Pagenkopf, Hans (49), Einführung in die Kommunalwissenschaft, S. 134 ff.

<sup>2)</sup> Marder, Karl (37), Das Gemeindevermögen, S. 17

<sup>3)</sup> Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 39

<sup>4)</sup> vgl. § 5 I 2 dieses Abschnitts

und der Sachen im Gemeingebrauch <sup>1)</sup> in die öffentliche Vermögensrechnung haben bereits den umgekehrten Weg aufgezeigt. Es wurde von dem Grundsatz ausgegangen, daß das gesamte im Eigentum der Gemeinde stehende Vermögen nachzuweisen ist und nur die bereits erwähnten Ausnahmeregelungen in die Vermögensverordnung aufzunehmen sind. Diesen Weg beschreitet auch die VBRO. Eine solche generelle Umschreibung des in die gemeindliche Vermögensrechnung aufzunehmenden Vermögens kann nun noch weitere Ausnahmeregelungen bezüglich auszuschließender Vermögensteile aus wirtschaftlichen wie rechnungstechnischen Gesichtspunkten und Zweckmäßigkeitserwägungen erforderlich machen.

a) Kassenbestand und Kassenreste

Die Darstellungen zur Statistik des öffentlichen Vermögens <sup>2)</sup> schließen die Mittel der laufenden Wirtschaftsführung nicht aus. Dem Rechtssinne und der hier vertretenen Auffassung zum Vermögens- und Schuldenbegriff nach handelt es sich bei dem Kassenbestand und den Kasseneinnahmeresten entgegen den Bestimmungen der Gemeindeordnungen <sup>3)</sup> um Vermögen, bei den Kassen-Einnahme- bzw. Kassenausgaberesten um Forderungen bzw. Schulden der öffentlichen Körperschaft. Ihre Einbeziehung in die Vermögensrechnung erscheint jedoch nicht notwendig, wenn man berücksichtigt, daß die Bestände und Reste <sup>4)</sup> in der Kassenrechnung nach-

<sup>1)</sup> vgl. § 5 I 1 dieses Abschnitts

<sup>2)</sup> Mülhaupt, Ludwig (45), Grundsätzliches zum Problem der Vermögensstatistik, Allg.Stat.Arch. 1941/42, S. 41  
Massar, Karl (40), zur Frage einer Statistik des öffentlichen Vermögens, Allg.Stat.Arch. 1935/36, S. 325

<sup>3)</sup> vgl. § 2 dieses Abschnitts

<sup>4)</sup> Die Gemeinden weisen die Kasseneinnahme- und -ausgabereste nach den Vorschriften der KuRVO 1938, die einen Soll-Abschluß eingeführt hat, in der Jahresrechnung aus.

gewiesen werden und dort solange zu Buche stehen, bis sie in Verbrauchsausgaben übergehen oder sich durch einen vermögenswirksamen Vorgang in einem Vermögensgegenstand niederschlagen, der dann seinerseits in den Nachweis der Vermögensrechnung zu übernehmen ist <sup>1)</sup>.

b)        V o r s c h ü s s e ,        V e r w a h r g e l d e r  
u n d        d u r c h l a u f e n d e        G e l d e r

Vorschüsse sind Ausgaben, bei denen die Verpflichtung zur Leistung zwar feststeht, die Verwendung aber trotz gewissenhafter Prüfung nicht endgültig möglich ist (vgl. § 48 Ziff. 24 GemHVO 1937). Das kann z.B. bis zur Ausräumung von Meinungsverschiedenheiten zwischen Dienststellen über die zutreffende Buchungsstelle der Fall sein.

Verwahrgelder sind Einnahmen, bei denen eine endgültige Verrechnung noch nicht möglich ist. Die Verwahrgeldeigenschaft kann sich z.B. bei einer Mieteinnahme daraus ergeben, daß der endgültige Haushaltsabschnitt noch nicht feststeht.

Die haushaltsrechtliche Behandlung der Vorschüsse ergibt sich aus § 40 Abs. 1 GemHVO 1937 und die Regelung der Verwahrgelder aus § 41 GemHVO 1937. In beiden Fällen werden Buchungen erst später in der Haushaltsrechnung vorgenommen. Bis dahin erfolgt die Verbuchung in besonderen Sachbüchern. "Solange die Zahlungen außerhaushaltsmäßig gebucht sind, beeinflussen sie weder die Haushaltsrechnung noch die Vermögensrechnung" <sup>2)</sup>. Sie bewirken eine Änderung

---

<sup>1)</sup> vgl. hierzu § 2 dieses Abschnitts und Duhmer, Wilhelm (7), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 101

<sup>2)</sup> Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 64

des Gesamtkassenbestandes, der aber - wie bereits oben dargestellt <sup>1)</sup> - für den Abschluß der Vermögensrechnung nicht berücksichtigt wird. "Da die Zahlungen keinen Einfluß auf die Vermögensrechnung ausüben, ist eine Berücksichtigung bei dem Vermögensabschluß nicht notwendig" <sup>2)</sup>. Die nach den Vorschriften der KuRVO 1938 <sup>3)</sup> vorzunehmende Überwachung der Vorschüsse und Verwahrgelder ist ausreichend. Zusätzliche Buchungen in der Vermögensrechnung sind nicht erforderlich.

Durchlaufende Gelder sind Einnahmen und Ausgaben, die die Gemeinde für einen anderen lediglich vereinnahmt und an diesen weiterleitet (vgl. § 48 Ziff. 27 GemHVO 1937). Sie erscheinen nach § 8 GemHVO 1937 nicht im Haushalt und zählen auch nicht zu den in der Vermögensrechnung darzustellenden Werten.

c)      H a u s h a l t s ü b e r s c h ü s s e      u n d  
- f e h l b e t r ä g e .

Als Teile der Haushaltswirtschaft sind die Überschüsse und Fehlbeträge, die nach der Vorschrift des § 23 GemHVO 1937 abgewickelt werden, in der Vermögensrechnung nicht darzustellen <sup>4)</sup>. Ergeben sich späterhin aus diesen Posten vermögenswirksame Vorgänge, so sind diese in der Vermögensrechnung nachzuweisen <sup>5)</sup>.

1) vgl. S. 27 dieser Studie

2) Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 65

3) Zum Verwahrbuch vgl. z.B. § 53 KuRVO NRW und zum Vorschubbuch § 54 KuRVO NRW

4) Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 6

5) vgl. S. 27 dieser Studie

d) H a u s h a l t s a u s g a b e r e s t e

Eine besondere Beachtung verdienen noch die Haushaltsreste. Auf Gemeindeebene interessieren dabei nur die Haushaltsausgabereste <sup>1)</sup>. Es sind Anordnungen für Ausgaben, die den Überschuss der Haushaltsrechnung mindern <sup>2)</sup>. Entsprechend den obigen Ausführungen erfolgt eine Verbuchung der Ausgabereste als vermögenswirksam, wenn aus den Resten vermögenswirksame Zahlungen zu leisten sind.

e) E r l ö s e      ü b e r      o d e r      u n t e r      B u c h -  
w e r t

Erlöse über oder unter Buchwert sind nach § 33 des Berkenhoffschen Entwurfs zu einer Gemeindevermögensverordnung wie folgt zu verbuchen:

Wird bei Veräußerung eines Vermögensgegenstandes ein Erlös erzielt, der von dem Werte, mit dem der Vermögensgegenstand zu Buche steht, abweicht, so ist vor Buchung des Abgangs des Vermögensgegenstandes der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Buchwert als Ergebnis eines bewertungsmäßigen Vorgangs in dem Vorbuch für das Vermögen zu verbuchen.

Berkenhoff <sup>3)</sup> hält es für "unklug", die durch ein tatsächliches Geschehen bestätigte Wertänderung zur Gewinnung eines richtigen Wertbildes nicht zu

- 1) Wegen ihrer Fragwürdigkeit sind Haushaltseinnahmereste auf Gemeindeebene nicht zugelassen (vgl. Helmert, Otto (21), Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen, S. 226).
- 2) Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 45
- 3) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 64/65

nutzen. Deshalb sei vor Ausbuchung des abgehenden Vermögensgegenstandes der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Buchwert dem Buchwert zu- oder von dem Buchwert abzuschreiben. Der Veräußerungswert erscheint an anderer Stelle im gleichartigen Vermögensbestand oder führt zu einer Erhöhung des Kapitalvermögens <sup>1)</sup>. Eine solche rückwirkend vorgenommene Wertberichtigung bedeutet für den zwischen Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung herzustellen Verbund, daß eine Veräußerung über Buchwert sich nicht als "Verdienst" der Haushaltswirtschaft darstellt.

f)      D e r      n i c h t      h a u s h a l t s m ä ß i g  
z u   v e r a n s c h l a g e n d e   V e r m ö -  
g e n s v e r k e h r

Beträchtliche Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse <sup>2)</sup> an die öffentliche Hand können das Rechnungsbild auf der Vermögensseite im Hinblick auf die Haushaltswirtschaft verzerren, da es sich um Zugänge handelt, die von der Gemeinde nicht erwirtschaftet worden sind. Von einem bestimmten Betrage an, der der Größenordnung der Gemeinde anzupassen ist, sollte in diesen Fällen der Vermögenszugang besonders erklärt werden.

Zu den außerhaushaltsmäßigen Vorgängen zählen insbesondere die des Vermögensverkehrs nach § 1 Abs. 4 GemHVO 1937. Erlöse aus der Veräußerung von Gemeindevermögen sind innerhalb der Vermögenswirtschaft für den Erwerb gleichartigen Vermögens zu

<sup>1)</sup> Seltener wird der von Berkenhoff, Hans-Albert ((3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 65) genannte Fall sein, daß der Veräußerungserlös über den außerordentlichen Haushaltsplan der Haushaltswirtschaft zugeführt wird.

<sup>2)</sup> vgl. Ziff. 2 (2) b der AusfAnw. zu § 1 GemHVO 1937, wonach die erfolgswirksamen Vorgänge, die in der Haushaltsrechnung nicht veranschlagt werden, in die Vermögensrechnung Eingang finden.

verwenden. In beiden Fällen handelt es sich um vermögenswirksame Vorgänge, die in der Vermögensrechnung zu verbuchen sind.

g)      S i c h e r u n g s e i g e n t u m      u n d      b e -  
         s c h l a g n a h m t e      G e g e n s t ä n d e

In die Vermögensrechnung nicht aufzunehmen ist das Vermögen, an dem die Gemeinde sich das Eigentum vorbehalten hat. Dazu zählen insbesondere die mit Gemeindedarlehen beschafften beamteneigenen Fahrzeuge, Tiere usw. <sup>1)</sup>. Das Eigentum der Gemeinde ist hier nur formaler Natur und dient lediglich als Sicherung der Darlehnsrückzahlung.

Nicht in die Vermögensrechnung einzubeziehen sind ferner die von der Gemeinde rechtskräftig eingezogenen Gegenstände, die nicht für den Bedarf der Gemeindeverwaltung in Anspruch genommen werden <sup>2)</sup>.

h)      I n v e s t i t i o n e n      i n      v o r h a n d e -  
         n e      V e r m ö g e n s g e g e n s t ä n d e

Die Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung erfaßt in § 6 Abs. 3 die Vermögenszugänge, die sich als Investitionen in vorhandene Vermögensgegenstände darstellen, in der Vermögensrechnung als Großreparaturen.

Entsprechend den Bestimmungen der Gemeindefinanzstatistik werden werterhaltende Großreparaturen als Vermögenszugänge erfasst, wenn der überholte oder reparierte Gegenstand einen Anschaffungswert von mindestens 500.- DM und die Instandsetzungskosten mindestens 1/3 des Anschaffungswertes betragen.

---

<sup>1)</sup> Ziff. 5 c der Richtlinien des Deutschen Städtetages zu einer gemeindlichen Vermögensordnung, im Anhang bei Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung

<sup>2)</sup> Ziff. 5 d ebenda

Bei einer Übernahme einer solchen Bestimmung in die Vermögensverordnung wäre eine klare Unterscheidung von lediglich werterhaltenden und daher als Aufwand zu verbuchenden Unterhaltungsausgaben und werterhöhenden, vermögenswirksam zu verbuchenden Investitionen zu treffen.

## II. Die Abgrenzung der Schulden

Die Abgrenzung der Schulden ergibt sich im wesentlichen aus dem schon dargestellten Schuldenbegriff <sup>1)</sup>.

Kassenkredite und Zwischenkredite <sup>2)</sup>, die dem Rechtssinne nach zu den Schulden zählen, brauchen in der Vermögensrechnung nicht nachgewiesen zu werden, da zu ihrer Tilgung die im Haushaltsplan veranschlagten Einnahmen zur Verfügung stehen und damit noch im selben Rechnungsjahr diese Schuldenart wieder auszubuchen wäre.

## § 6 Die Gliederung des Vermögens und der Schulden

Entgegen dem in der öffentlichen Vermögenswirtschaft verwendeten Vermögensbegriff, der ausschließlich Aktivwerte umfaßt, ist in der öffentlichen Vermögensrechnung ein Nachweis auch über die Passivseite zu erbringen. Daraus ergibt sich die erste Haupteinteilung in der Vermögensrechnung.

### I. Die Gliederung des Vermögens

Klare und sinnvolle Ergebnisse einer öffentlichen Vermögensrechnung setzen eine zweckmäßige Gliederung

<sup>1)</sup> vgl. § 3 dieses Abschnitts

<sup>2)</sup> Kassenkredite sind Vorgriffe auf künftige Einnahmen des ordentlichen Haushalts und Zwischenkredite solche auf genehmigte außerordentliche Einnahmen (vgl. Pagenkopf, Hans (50) a.a.O. S. 151).

des Vermögens voraus. Diese Forderung ist verständlich, wenn noch einmal das berechtigte Hauptargument gegen eine Gesamtwertrechnung herausgestellt wird, daß bei der Vielgestaltigkeit und Verschiedenartigkeit der Zweckbestimmungen des öffentlichen Vermögens die Bildung einer Gesamtsumme keine Aussage im Hinblick auf die hier vertretenen Rechnungsziele der Vermögensrechnung machen kann. Es sind Einteilungsprinzipien zu wählen, die der unterschiedlichen wirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Vermögensbereiche gerecht werden. Der Erkenntniswert hängt dabei von einer möglichst weitgehenden und dem Wesen der einzelnen Vermögensteile angepaßten Gliederung ab <sup>1)</sup>. Daneben muß die Gliederung geeignet sein, wirtschaftlich auswertbare Vergleichsbilder bei der Gegenüberstellung der Wirtschaftsbereiche der Gemeinden untereinander zu ermöglichen. Im Zusammenhang mit der Forderung nach einer in allen Gemeinden nach einheitlichen Gesichtspunkten durchzuführenden Gliederung des öffentlichen Vermögens ist auch auf die von Winckelmann <sup>2)</sup> hervorgehobenen Vorteile für die Durchführung einer einheitlichen Statistik hinzuweisen.

Die Gliederung des Vermögens in dem gemeindlichen Vermögensnachweis erfolgt nach der Zweckbestimmung. Eine solche Einteilung kann nach dem bereits bekannten und praktizierten Gliederungsschema der funktional geordneten Haushaltswirtschaft zweifelsfrei und einheitlich für alle Gemeinden durchgeführt werden.

---

<sup>1)</sup> Eicher, Friedrich (10), Zur Vermögensstatistik der öffentlichen Hand, Allg.Stat.Arch. 1934/35, S. 3

<sup>2)</sup> Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung, S. 20

Da auf den Nachweis der Bestandsveränderungen in den einzelnen Vermögensgruppen besonderer Wert zu legen ist <sup>1)</sup>, muß das Einteilungsschema gleichbleibend verwandt werden und das den einzelnen Vermögensgruppen angehörende Vermögen - allerdings unter der Voraussetzung gleichbleibender Zweckbestimmung - unabhängig von einer Veränderung in der Ertragsfähigkeit oder Zuschußbedürftigkeit <sup>2)</sup> ständig auf demselben Konto stehenbleiben.

## II. Gliederung der Schulden

Die Gliederung der Schulden kann sich nach der Art, Laufzeit, den Gläubigern und nach Alt- und Neuverschuldung richten. Die wichtigste Einteilung der Schulden ist die Trennung nach fundierten (langfristigen) und schwebenden (kurzfristigen) Schulden. Diese Unterscheidung ist für die öffentliche Finanzplanung, wie überhaupt für jeden Bereich wirtschaftlicher Betätigung, die bedeutendste Unterteilung der Schulden.

1) vgl. § 4 II dieses Abschnitts

2) Spielhagen, Wolfgang ((65), Gedanken zur Vermögenswirtschaft der Gemeinden, in: Der Gemeindehaushalt 1934/35, S. 270/271), in neuerer Zeit auch Schnettler, Albert ((58), Gedanken zur Neugestaltung der kommunalen Vermögensrechnung, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 2. Jahrg. 1963, S. 175 ff.), die von anderen Rechnungszielen ausgehen, teilen das öffentliche Vermögen nach der Ertragsfähigkeit bzw. Zuschußbedürftigkeit ein. Eine solche Einteilung nach dem augenblicklichen "Nutzeffekt" (vgl. Schüller, Walter (63), Die Bewirtschaftung des öffentlichen Vermögens in der Bundesrepublik Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Problematik, Diss. Bonn 1954, S. 10) ist jedoch wenig sinnvoll. Bei einer Änderung der Rentierlichkeit bzw. Zuschußbedürftigkeit werden Umbuchungen erforderlich, die die Darlegung der hier als wesentlich herausgestellten Rechnungsziele unmöglich machen.

Bei der Gliederung der Schulden ist ebenfalls der Zweck, für den sie aufgenommen worden sind, zu berücksichtigen. So hebt Schmid <sup>1)</sup> das besondere Interesse der Verwaltung, der Gemeindevertreter und der Einwohner hervor, das nicht allein auf den Gesamtbestand der Schulden gerichtet ist, sondern darüber hinaus auf die Verteilung der Schuldenmasse auf die einzelnen Vermögenshauptgruppen des Verwaltungsvermögens, des Vermögens der öffentlichen Einrichtungen, des Betriebsvermögens usw. Demgemäß gliedert die "Vorläufige Anweisung der Hauptstadt Hannover über die Vermögens- und Schuldenbuchführung" unter C, II, a) die Schulden entsprechend der Gliederung des Vermögens nach dem Zweck der Schuldenaufnahme. Für die Gliederung sowohl des Vermögens <sup>2)</sup> als auch der Schulden gilt danach grundsätzlich die Gliederung des Haushaltsplans. Auf diese Ordnung kann insbesondere die im "Querverbund" zu lesende Johnssche Deckungsbilanz nicht verzichten, da nach dem Prinzip der Einzeldeckung die Schulden unmittelbar den Aktiva zugeordnet werden, für deren Finanzierung sie aufgenommen wurden.

## § 7

### Die Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden

Neben der Frage nach dem "Wie" der Bewertung steht heute noch immer die Einführung einer Wertrechnung bzw. einer Teilwertrechnung zur Diskussion.

- 1) Schmid, Carl (55), Die fehlende Verordnung über die Verwaltung und Nachweisung des Gemeindevermögens, in: Der Gemeindehaushalt 1960, S. 221
- 2) vgl. die "Vorläufige Anweisung der Hauptstadt Hannover über die Vermögens- und Schuldenbuchführung" unter B, II

## I. Mengen- oder Wertrechnung

Vermögensnachweise, an die keine hohen Anforderungen gestellt werden, können durch reine Bestandsverzeichnisse in einer sogen. Mengenrechnung erbracht werden. Das Gegenstück hierzu ist eine Wertrechnung. Sie kann ausweisen:

1. den Wert des einzelnen Vermögensgegenstandes,
2. den Wert von Gruppen von Vermögensgegenständen oder den Gesamtwert der in den einzelnen Verwaltungszweigen eingesetzten Vermögensteile,
3. den Gesamtwert aller in einer Gemeinde vorhandenen Vermögensteile.

Die Teilwertrechnung <sup>1)</sup> unterscheidet zwischen wertmäßigen und mengenmäßigen Vermögensnachweisen.

Die Vermögensstatistik steht vor dem gleichen Problem. Ebenso wie bei der Aufstellung einer Statistik stehen für eine Vermögensrechnung Vermögens-einheiten oder Vermögenswerte zur Verfügung. In der Finanzstatistik hat man sich schon 1936 für eine Statistik der Vermögenswerte entschieden <sup>2)</sup>. Im Entwurf zur VBRO und in der AusfAnw. zu §§ 55 und 88 Abs. 3 KurVO 1938 ist ebenfalls die Entscheidung zugunsten einer Wertrechnung gefallen. Dies ist heute die herrschende Auffassung, die in den allgemein anerkannten Zielen einer öffentlichen Vermögensrechnung begründet ist, daß nämlich die Fortschreibung des Vermögens und der Schulden den Nachweis über die Bestandsveränderungen des Vermögens und der Schulden im Rechnungsjahr zu erbringen hat.

Ebenso kann die finanzwirtschaftliche Zielsetzung der Vermögensrechnung nach Johns mit Rück-

1) Eine solche Rechnung besteht zu einem Teil aus einem Inventarnachweis und zum anderen aus einem Wertnachweis.

2) Bickel, Wilhelm (4), Zur Methodik der Finanzstatistik, Vermögens- und Schuldenstatistik, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl. hrsg. von W. Gerloff und F. Neumark, 1. Bd. Tübingen 1952, S. 147 ff.

sicht auf ihre von Mülhaupt <sup>1)</sup> dargestellte weitere Aufgabe, neben dem Finanzierungsnachweis zugleich einen Bestandsnachweis zum Zwecke des Vergleichs zwischen mehreren Gemeinden hinsichtlich ihrer Ausstattung mit Vermögen in den einzelnen Aufgabengebieten zu erbringen, nicht auf eine Wertrechnung verzichten.

Aus einer Mengenrechnung läßt sich nicht ersehen, inwieweit einem Überschuß oder Fehlbetrag der Haushaltsrechnung eine Minderung oder Mehrung des Vermögens und der Schulden gegenübersteht. Dieser bereits dargelegte Zweck einer Vermögensrechnung der öffentlichen Hand dient der näheren Aufschlüsselung der öffentlichen Haushaltswirtschaft <sup>2)</sup>. Eine ausgeglichene Haushaltsrechnung läßt den Nachweis darüber offen, ob die nötigen Mittel zur Erhaltung des Vermögens nicht erwirtschaftet werden konnten. Dieser "unsichtbare Fehlbetrag" der Haushaltsrechnung kann in einer Mengenrechnung nicht ermittelt und dargestellt werden, sondern nur in einer Vermögensrechnung, die das gesamte abnutzbare Vermögen enthält. Um das Ergebnis der Haushaltsrechnung mit den Vermögensaufzeichnungen in Beziehung zu bringen, ist für die zu vergleichenden Tatbestände die gleiche Werteinheit, also die geltende Währungseinheit, zugrunde zu legen <sup>3)</sup>.

---

1) Diese weitere Aufgabe der finanzwirtschaftlich ausgerichteten Vermögensrechnung hob Mülhaupt anläßlich einer Besprechung der Probleme der öffentlichen Vermögensrechnung unter Bezugnahme auf seine in Heft 80 der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern" auf S. 109 ff. veröffentlichten Ausführungen hervor.

2) vgl. § 4 I dieses Abschnitts

3) Berkenhoff, Hans-Albert (2), Grundsätze einer Gemeindevermögensordnung, S. 112

Wenn man den Meinungsstreit zu den Bewertungsfragen bis in die dreißiger Jahre zurückverfolgt, wird erkennbar, daß die Frage der Bewertung des öffentlichen Vermögens lange Zeit ein Problem blieb, weil man die Ausgestaltung einer solchen Vermögenswertrechnung nicht von den Rechnungszielen der kaufmännischen Buchführung trennen zu können glaubte. Dabei hat sich hindernd auf die Entwicklung ausgewirkt, daß vielerorts die öffentliche Hand entsprechend betriebswirtschaftlichen Begriffen und Denkformen durch eine Gesamtwertrechnung mit dem Ausweis des Reinvermögens ihre Kreditfähigkeit darzulegen versuchte <sup>1)</sup>. In einer eingehenden Untersuchung stellte Spielhagen <sup>2)</sup> fest, "daß es einen Gesamtwert des gemeindlichen Vermögens nicht gibt".

Obwohl die amtlicherseits für die Gemeinden geplante <sup>3)</sup> und beim Bund bereits durchgeführte <sup>4)</sup> Vermögensrechnung eine Gesamtwertrechnung und damit eine einheitliche Rechnung vorsieht, wird heute noch vereinzelt die Teilwertrechnung befürwortet. So will Lange <sup>5)</sup> den Umfang der in die

1) Spiller, Konstantin (67), Entwicklung und Stand des Rechts des öffentlichen Vermögens, S. 125 ff. Wie weit diese Irrlehre verbreitet war, zeigt das Beispiel des italienischen Staates, der mit der Einführung der Logismographie gegen Ende des letzten Jahrhunderts (vgl. Heinig, Kurt (16), Das Budget, II. Bd., Das Budgetwesen, Tübingen 1951, S. 425) den Gläubigern zeigen wollte, "daß er nur zur Hälfte seines Vermögens verschuldet sei".

2) Spielhagen, Wolfgang (66), Gedanken zur Bewertung des Gemeindevermögens, in: Reich und Länder, 1936, S. 14

3) vgl. die AusfAnw. zu §§ 55 und 88 Abs. 3 KuRVO 1938

4) vgl. § 1 Abs. 2 VBRO

5) Lange, Dieter (31), Möglichkeiten finanzwirtschaftlicher Vermögensrechnung, S. 194

Wertrechnung zu übernehmenden Vermögensbestandteile begrenzen und das Rechenwerk auf die geldwerten Rechte und das Betriebsvermögen beschränken. Für die übrigen Vermögensteile sollen Mengenverzeichnisse geführt werden. Wie bei Spielhagen, so wird auch hier dieses Vorgehen nicht mit dem Hinweis auf die Bewertungsschwierigkeiten begründet. Der inzwischen erfolgte Ausschluß des beweglichen Vermögens aus der Wertrechnung des Bundes durch das Rundschreiben des Bundesministers der Finanzen vom 19.3.1956 kann Meinungen, die eine Teilwertrechnung bedürworten, nicht bestärken <sup>1)</sup>. Dieser Schritt ist ausdrücklich mit einer unerwünschten Arbeitsbelastung begründet worden und läßt damit keinen Rückschluß auf eine mögliche veränderte Auffassung des Gesetzgebers zur Frage einer Vermögenswertrechnung zu.

Der Vorschlag von Taxis <sup>2)</sup> für eine "aufgeteilte" Vermögensrechnung ist ebenfalls abzulehnen. Er will die aktiven Vermögensbestandteile nach dem Liquidationsgrad ordnen. Sein Vermögensnachweis enthält eine Geldrechnung und eine Sachvermögensrechnung, wobei die Geldrechnung alle Vermögensteile enthält, die der Finanzdisposition der öffentlichen Hand unterliegen. Eine solche Trennung bringt aber kein hervorzuhebendes Rechnungsergebnis.

Auf einer ähnlichen Verknennung der Rechnungsziele beruht der Einwand von Raab <sup>3)</sup>, daß die Zusammen-

---

<sup>1)</sup> So Lange, Dieter (31), Möglichkeiten finanzwirtschaftlicher Vermögensrechnung Anm. 1 auf S. 208

<sup>2)</sup> Taxis, Hans (70), Die Konzeption einer gemeindlichen Vermögensrechnung, in: Der Städtetag 1954 S. 4 ff.

<sup>3)</sup> Raab, Friedrich (51), Ist eine Gesamtbewertung des Vermögens öffentlicher Körperschaften, insbesondere der Gemeinden, erforderlich und durchführbar? in: Reich und Länder, 10. Jhrg. 1936 S. 111

rechnung der verschiedenen "inkommensurablen" Wertgrößen keine sinnvolle Summe ergebe. Eine solche Kritik ist jedoch deshalb unberechtigt, weil die öffentliche Vermögensrechnung nicht eine Gesamtwertziffer ermitteln soll. Die Ermittlung einer Reinvermögensziffer ist nicht erforderlich, um die Deckung der öffentlichen Investitionen und ihre Bestandserhaltung in den einzelnen Verwaltungszweigen darzustellen. Die Verwendung der Anschaffungswerte für die "Wertrechnung" nach der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung von Johns und Mülhaupt läßt erkennen, in welchem Ausmaß die Gemeinde nicht insgesamt, sondern in ihren einzelnen Verwaltungszweigen mit Vermögen ausgestattet ist <sup>1)</sup>. Soweit das abnutzbare Vermögen unter Berücksichtigung der laufenden Wertminderung (Abschreibung) gegliedert ausgewiesen wird, kann für jeden einzelnen Verwaltungszweig der Nachweis der Bestandserhaltung erbracht werden.

---

<sup>1)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47),  
Die öffentliche Vermögensrechnung S. 110

## II. Die Bewertung des Vermögens und der Schulden

Bewertungsschwierigkeiten ergeben sich - insbesondere bei der Erstbewertung - im Hinblick auf die stark differenzierte Struktur des öffentlichen Vermögens. Kulturhistorische Rathäuser und Kunstdenkmäler stehen modernen Verwaltungsgebäuden gegenüber. Zu brauchbaren Ergebnissen wird man jedoch dann gelangen, wenn sich die Diskussion an den Aufgaben und Zielen der öffentlichen Vermögensrechnung ausrichtet.

### Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Ein einheitlicher Bewertungsmaßstab ist für jede Vermögenswertrechnung von besonderer Bedeutung <sup>1)</sup>. Der Wert jedes Vergleiches von Rechnungsabschlüssen wird beeinträchtigt, wenn keine einheitlichen Bewertungsgrundsätze verwendet werden. Für den Zweck zwischengemeindlicher Vergleiche wird deshalb vorgeschlagen, bei Anlagen und Vermögensteilen, die zu unterschiedlichen Kosten erstellt oder beschafft worden sind, sich bei der Ermittlung des Vermögenswertes an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichartiger Gegenstände zu orientieren und sich dabei auf eine einheitliche Preisbasis zu stützen, wie es die VBRO mit dem Neubauwert 1936 vorsieht <sup>2)</sup>. Eine einheitliche Bewertung des Vermögens in der öffentlichen Hand wäre dann gewährleistet, wenn grundsätzlich nur ein Wertmaßstab für die Bewertung des öffentlichen Vermögens in Frage käme. Inwieweit

<sup>1)</sup> Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 6

<sup>2)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 123

ein solcher fester Bewertungsgrundsatz unter Berücksichtigung der Vielgestaltigkeit und Verschiedenartigkeit des öffentlichen Vermögens im Rechenwerk zu verwenden ist, ergibt sich nach eingehender Untersuchung der für eine Vermögensrechnung möglichen Bewertungsmaßstäbe. Als solche kommen der gemeine Wert (Verkehrswert), Ertragswert, Steuerwert, Versicherungswert, Anschaffungs- bzw. Herstellungswert, Wiederbeschaffungswert, sowie der von Berkenhoff <sup>1)</sup> in die Diskussion eingeführte "Mahnwert" <sup>2)</sup> in Frage. Die Vielzahl der Bewertungsmöglichkeiten zeigt, daß der Wertbegriff ein "recht schwankendes Gebilde" <sup>3)</sup> ist und seine Anwendung von den unterschiedlichsten Betrachtungsmöglichkeiten abhängig ist.

Es ist nun nicht möglich, allen Rechnungszielen durch die Anwendung eines einzigen Bewertungsmaßstabes in der öffentlichen Vermögensrechnung zu genügen. Der Wert eines Vermögensgegenstandes ist keine absolute Eigenschaft, sondern zweckbezogen.

---

- 1) Berkenhoff, Hans-Albert (2), Grundsätze einer Gemeindevermögensordnung, S. 112
- 2) Der Mahnwert entspricht dem Betrag, der jährlich aufgewendet werden muß, um den betreffenden Vermögensgegenstand in seinem Wert zu erhalten.
- 3) Duhmer, Wilhelm (7), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 77

Die Zweckabhängigkeit der Bewertung von den Aufgaben und Zielen eines Rechenwerks zeigt sich z.B. in der Privatwirtschaft in der Anwendung unterschiedlicher Wertmaßstäbe. Für die verschiedenen Zielsetzungen sind die Bewertung

- a) in der Erfolgsbilanz nach Handels- oder Steuerrecht,
- b) in der Vermögensaufstellung nach dem Bewertungsgesetz,
- c) bei der Veräußerung von Unternehmen hervorzuheben.

Der Bewertungsmaßstab für das öffentliche Vermögen wird ebenso von den Zielsetzungen der Rechnung bestimmt.

a)      A n s c h a f f u n g s w e r t e      g e g e n -  
         ü b e r    h a n d e l s r e c h t l i c h e r  
         o d e r    s t e u e r r e c h t l i c h e r  
         W e r t m e s s u n g

Bei der allgemeinen Neubewertung des gemeindlichen Vermögens ist man geneigt, die Grundsätze und Erfahrungen der Erwerbswirtschaft für die Vermögensrechnungen der öffentlichen Hand zu übernehmen. Danach dürfte die Bewertung des Finanz- und Betriebsvermögens die geringsten Schwierigkeiten machen. Bei der Bewertung dieser Vermögensgruppen drängt sich die handelsrechtliche oder steuerrechtliche Wertmessung geradezu auf. Die Aufstellung der kaufmännischen Bilanzen richtet sich nach im einzelnen niedergelegten Bewertungsvorschriften, für die vor allem die Finanzverwaltung richtung-

weisend ist. Das oben genannte Vermögen läßt sich nach dem gemeinen Wert, das ist der allgemeine Verkehrs- oder Verkaufswert, dem Einheitswert und dem Ertragswert ebenso einwandfrei bewerten wie das Vermögen der privaten Unternehmerwirtschaft.

Die steuerliche oder kaufmännische Wertgebung kann jedoch den Zielen der Vermögensrechnung der öffentlichen Hand nicht gerecht werden. Die notwendigerweise schematisierende Ausrichtung in der Bewertung nach dem Einheitswert <sup>1)</sup> eignet sich weder für die finanzwirtschaftliche Zielsetzung nach Johns, noch zum Nachweis der Bestandserhaltung des öffentlichen Vermögens. Die Bewertungsschwierigkeiten beim Verwaltungsvermögen können durch eine Wertgebung nach dem Ertragswert nicht beseitigt werden. Die öffentliche Hand erwirbt ja gerade diese Art des Vermögens nicht, um - wie in der Privatwirtschaft - Erträge zu erzielen, sondern um Anlagen zur öffentlichen Leistungserstellung zur Verfügung zu haben.

Eine Wertgebung nach § 10 Abs. 2 des Reichsbewertungsgesetzes <sup>2)</sup> wäre - bis auf das Verwaltungsvermögen - für einen großen Teil des gemeindlichen

---

1) Duhmer, Wilhelm (?), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 77

2) Der Verkehrswert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Vermögens möglich. Das Verwaltungsvermögen, insbesondere die Sachen im Gemeingebrauch, sind dem Geschäftsverkehr durch Widmung entzogen, so daß sich keine Verkehrswerte herausgebildet haben. Die Gemeinde erwirbt Vermögen, um der Erfüllung ihrer Aufgaben nachzukommen. Damit wird der gesetzlichen Forderung in den gemeinderechtlichen Bestimmungen <sup>1)</sup> Rechnung getragen, wonach Vermögensgegenstände nur erworben werden sollen, soweit sie zur Erfüllung von Aufgaben erforderlich sind oder in absehbarer Zeit erforderlich werden. Entsprechend wird den Gemeinden die Veräußerung von Vermögensgegenständen gestattet <sup>2)</sup>, die sie für ihre Aufgaben in absehbarer Zeit nicht brauchen. Das öffentliche Vermögen ist kein Handelsobjekt, dessen Erwerb und Veräußerung sich nach der Marktkonstellation, sondern nach der Funktion in der hoheitlichen Leistungserstellung richtet. Diese besondere Ausrichtung der öffentlichen Vermögenswirtschaft an dem hoheitlichen Aufgabenbereich läßt es unangebracht erscheinen, einem Bewertungsgrundsatz zu folgen, der auf den Verkehrswert (Veräußerungswert) abstellt. Für die Bewertung des öffentlichen Vermögens - unter besonderer Berücksichtigung des Anlagevermögens im Bereich der schlichten Hoheitsverwaltung - ist es näherliegend, von einem "erfahrenen Wert" <sup>3)</sup> auszugehen als von

1) vgl. § 63 Abs. 1 GO NRW; § 79 Abs. 1 GO BadWü; Art. 62 Abs. 1 GO Bay; § 54 Abs. 1 GO BrH; § 93 Abs. 1 GO Hess; § 93 Abs. 1 GO NS; § 74 Abs. 1 GO RhPf; § 77 Abs. 1 GO Saarl; § 77 Abs. 1 GO SchlH.

2) vgl. § 64 Abs. 1 GO NRW; § 79 Satz 1 GO BadWü; Art. 62 Abs. 1 GO Bay; § 54 Abs. 1 GO BrH; § 93 Abs. 1 GO Hess; § 93 Abs. 1 GO NS; § 74 Abs. 1 GO RhPf; § 77 Abs. 1 GO Saarl; § 77 Abs. 1 GO SchlH.

3) Berkenhoff, Hans-Albert (2), Grundsätze einer Gemeindevermögensordnung, S. 112

einem fiktiven, "bloß gedachten" <sup>1)</sup>, auf Veräußerungsmerkmale abstellenden Wertmaßstab, der dem durch häufigen Vermögensumschlag gekennzeichneten, dynamischen Geschäftsverkehr nützlicher ist <sup>2)</sup>. Für das öffentliche Vermögen ist ein Bewertungsmaßstab notwendig, der "der Statik der Bestandserhaltung" <sup>3)</sup> Rechnung tragen kann. Die Verwendung dieses Begriffes und die Forderung in den Rechtsgrundlagen, in der Vermögensrechnung den Bestand und die Veränderungen des Vermögens und der Schulden systematisch geordnet darzustellen, erinnert an die heute überholte statische Bilanzauffassung <sup>4)</sup>. Es ist nicht Aufgabe der öffentlichen Vermögensrechnung, statisch absolute Wertgrößen zu ermitteln, sondern die innerhalb eines bestimmten Zeitraums dynamisch wachsenden oder schrumpfenden Werte darzustellen <sup>5)</sup>. Die Bedeutung einer solchen fortlaufend zu führenden Wertfortschreibung geht auch aus der amtlicherseits vorgeschriebenen Bestimmung zur Bewertung des gemeindlichen Vermögens hervor <sup>6)</sup>. Dieser konstante Wertmaßstab in der Vermögensrechnung der öffentlichen

---

1) Berkenhoff, Hans-Albert (2), Grundsätze einer Gemeindevermögensordnung, S. 112

2) "Denn Wertschwankungen des öffentlichen Vermögens sind für den Ansatz der Güter und Rechte in der Deckungsbilanz irrelevant", vgl. Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 123

3) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 46

4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 111

5) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 52

6) Ziff. 4 der AusfAnw. zu §§ 55 und 88 Abs. 3 KuRVO 1938.

Hand ergibt sich aus der Notwendigkeit des Nachweises, in welcher Höhe die Haushaltseinnahmen und Haushaltsausgaben zur Vermehrung oder Verminderung des Vermögens oder der Schulden im Laufe des Rechnungsjahres geführt haben. Der Verkehrswert nach § 10 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes ist damit nicht zur Darstellung des öffentlichen Vermögens im Rechenwerk geeignet. Um die zwangsläufige Übereinstimmung zwischen der Haushaltsrechnung als Geldrechnung und der Vermögensrechnung zu erreichen, kann als Bewertungsmaßstab nur der Anschaffungs- bzw. Herstellungswert für die Bewertung des öffentlichen Vermögens in Frage kommen. Die Rechtsgrundlagen für die Vermögensrechnungen des Bundes <sup>1)</sup> und der Gemeinden <sup>2)</sup> gehen bei der Bewertung ebenfalls von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aus <sup>3)</sup>.

1) § 9 VBRO: Die Gegenstände des Bundesvermögens sind, soweit in dieser Ordnung keine Ausnahmen vorgeschrieben oder zugelassen sind, mit dem Gesamtbetrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten (Anschaffungs- oder Herstellungswert) in die Vermögensrechnung aufzunehmen.

2) Ziff. 1 der AusfAnw. zu §§ 55 und 88 Abs. 3 KuRVO 1938: Zweck des Sachbuches für das Vermögen und der Vermögensrechnung ist es nicht, einen "Verkehrswert" des gemeindlichen Vermögens festzustellen. Das Sachbuch für das Vermögen hat vielmehr lediglich die Vermögenswerte festzustellen und die Erhaltung des Gemeindevermögens in seinem wertmäßigen Bestande nachzuweisen.  
Ziff. 4 ebenda: Diese Bewertung ist sobald als möglich nach den Anschaffungswerten für die einzelnen Vermögensgegenstände durchzuführen....

3) Im Handelsrecht gilt dieser Wertmaßstab in aller Regel auch.

Die Höhe der Anschaffungskosten bemißt sich nach dem Anschaffungspreis einschließlich aller Nebenkosten, wie Fracht, Provisionen, Versicherungen, Zölle und Montagen usw. abzüglich der gewährten Rabatte. Die Herstellungskosten umfassen alle Kosten für die Herstellung des Gegenstandes in eigener Regie, insbesondere die Kosten für Material und Hilfsmaterial, die Löhne, Hilfslohne, wie überhaupt alle Fertigungsgemein- und -sonderkosten einschließlich anteiliger Verwaltungskosten <sup>1)</sup>.

Der Anschaffungswert bzw. der Herstellungswert ist heute allgemein als der für die Vermögensrechnung der öffentlichen Hand geeignetste Bewertungsmaßstab anerkannt <sup>2)</sup>. Die wertmäßige Erfassung aller Neuanschaffungen bzw. Investitionen in bereits vorhandenes Vermögen lassen sich nach dieser Wertmessung auf das Einfachste in der Vermögensrechnung erfassen. Die in der Haushaltsrechnung als vermögenswirksam gekennzeichneten Ausgaben werden ihrem Betrage nach in der Vermögensrechnung ausgewiesen. Auf diesem Wege ergibt sich auch auf sehr einfache Art und Weise die erforderliche Abstimmung und Kontrolle zwischen Haushalts- und Vermögensrechnung.

Die Johnssche Deckungsbilanz muß sich desselben Bewertungsmaßstabes bedienen. "Eine Vermögensrechnung, die den Deckungsgrad und den Deckungsverlauf öffentlicher Investitionen nachweisen soll, kann nur von den Ausgabebeziehen, d.h. von den

---

<sup>1)</sup> Helmert, Otto ((19), Die Vermögensrechnung des Bundes, Anm. 1 auf S. 9) hat diese Definition für die VBRO von Schmölders-Gessler-Merkel, DM-Bilanzgesetz, Stuttgart 1950, S. 199 übernommen.

<sup>2)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 122/123; Duhmer, Wilhelm (7), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 81; Berkenhoff, Hans-Albert (2), Grundsätze einer Gemeindevermögensordnung, S. 112.

historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgehen" <sup>1)</sup>.

Die Erstbewertung des unentgeltlich erworbenen Vermögens und der Anlagen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten sich nicht mehr feststellen lassen oder wegen der inzwischen eingetretenen Kaufkraftänderungen der Währungseinheit nicht mehr aussagefähig sind, wird problematisch, wenn mit der Vermögensrechnung die Bestandserhaltung nachgewiesen werden soll, denn nach dieser Zielsetzung kann auf eine Bewertung zum Zwecke der Ermittlung der jährlichen Wertminderung (Abschreibung) nicht verzichtet werden. Diese Schwierigkeiten ergeben sich nicht nach der von Johns und Mülhaupt dargestellten finanzwirtschaftlichen Zielsetzung der öffentlichen Vermögensrechnung. Die oben genannten Vermögensgegenstände werden in der Regel bereits endgültig gedeckt sein <sup>2)</sup>. "In diesem Falle ist es für die Darstellung des Deckungsgrads und Deckungsverlaufs der gegenwärtigen und zukünftigen vermögenswirksamen Ausgaben unerheblich, mit welchem Wert die früheren Investitionen in die Bilanz eingesetzt werden, ob lediglich mit einem Erinnerungswert von einer DM, einem durch Rückrechnung ermittelten Anschaffungswert oder mit einem auf den Wiederbeschaffungskosten eines bestimmten Jahres basierenden Neubauwert, oder, wie Berkenhoff vorschlägt, mit dem sog. Mahnwert" <sup>3)</sup>. Sind jedoch Investitionen, deren Anschaffungswerte nicht mehr - auch nicht durch Rückrechnung - feststellbar sind, noch nicht end-

---

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 122 ff.

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung S. 123

3) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), ebenda

gültig gedeckt, würde es demnach zur Darstellung des Entschuldungsprozesses ausreichen, die Vermögensgegenstände mit dem Betrag der Schuld in die Vermögensbilanz zu übernehmen. Bedenken gegen eine solche Wertgebung <sup>1)</sup> ergeben sich allerdings mit Rücksicht auf den horizontalen Vergleich zwischen mehreren Gemeinden.

b) Die Bewertung nach dem mutmaßlichen Wiederbeschaffungswert

Wenn nach den dargestellten Zielen der Vermögensrechnung der öffentlichen Hand neben der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung die Bestandserhaltung des öffentlichen Vermögens nachgewiesen werden soll, erhebt sich die Frage, welcher Wert zu erhalten ist. Es kommen drei Möglichkeiten der Bewertung in Betracht <sup>2)</sup>:

1. der ursprüngliche Anschaffungs- oder Herstellungswert
2. der Wiederbeschaffungswert von heute, Tagesbeschaffungswert oder Zeitwert
3. der Wiederbeschaffungswert im Zeitpunkt der Erneuerung der gleichen Anlage, wie sie besteht.

---

1) vgl. Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 123: an dieser Stelle beziehen sich jedoch die Ausführungen darauf, daß Anlagen und Vermögensteile zu unterschiedlichen Kosten angeschafft sein können. Hier sollten sich die Gemeinden bei der Ermittlung des Vermögenswertes an den Herstellungskosten gleichartiger Gegenstände orientieren.

2) vgl. Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 111

Wie bereits ausgeführt <sup>1)</sup>, ist die in den Rechtsvorschriften angegebene Zielsetzung der öffentlichen Vermögensrechnung dahin zu interpretieren, daß nicht ein abstrakter Wert, sondern die Leistungskraft der öffentlichen Anlagen zu erhalten ist. Das ergibt sich aus der dargestellten, von der Erwerbswirtschaft zu unterscheidenden Zielsetzung öffentlichen Wirtschaftens, indem es nicht auf die Zurückgewinnung des Eigen- oder Fremdkapitals, sondern auf die Erhaltung der Leistungskraft der öffentlichen Hand ankommt. Ein vollkommener Nachweis hierüber wäre möglich, wenn das öffentliche Vermögen in der Bilanz nach den künftigen Wiederbeschaffungswerten bewertet werden könnte und die an diesen Werten vorgenommenen Wertberichtigungen (Abschreibungen) dem Erneuerungssoll zugrunde gelegt würde. Die Stadtkämmerei Duisburg ist geneigt, die Abschreibungsbeträge nach diesen Werten zu bemessen, um so z.B. den immer noch anziehenden Baupreisen und den infolge technischer Entwicklung steigenden Erneuerungskosten bei der Bemessung der Erneuerungsbeträge Rechnung tragen zu können. So will auch Pagenkopf <sup>2)</sup> die Höhe der Rücklagenzuführungen nach den voraussichtlichen Wiederbeschaffungskosten des Vermögensgegenstandes bemessen. Nach seiner Ansicht ist es "... wirtschaftlich nicht folgerichtig ...", daß sich die Berechnung der Erneuerungsbeträge nach den historischen Anschaffungskosten richtet.

---

<sup>1)</sup> vgl. S. 39 ff. dieser Studie

<sup>2)</sup> Pagenkopf, Hans (49), Einführung in die Kommunalwissenschaft, S. 147

Auch Zimmermann <sup>1)</sup> weist auf die Bedeutung der Ansammlung von Mitteln in den Erneuerungsrücklagen im Hinblick auf die Wiederbeschaffung hin. Er bezieht sich in seinen Ausführungen auf die Bestimmungen der Gemeindeordnungen zur Bewirtschaftung des gemeindlichen Vermögens <sup>2)</sup>, in denen "... lediglich auf die Erhaltung des Bestandes und der Funktionsfähigkeit der einzelnen Vermögensgegenstände" abgestellt wird.

Dem stehen aber die gesetzlichen Vorschriften des § 6 Abs. 2 Satz 2 RücklVO 1936 sowie Ziff. 4 der AusfAnw. zu §§ 55 und 88 Abs. 3 KuRVO 1938 entgegen, wonach die Abschreibungssätze nach den Anschaffungswerten zu ermitteln sind. Nach Ziff. 4, Satz 1 der AusfAnw. sind die Anschaffungswerte unverändert im Rechenwerk beizubehalten. Die Berechnung der Vomhundertsätze darf nur dann geändert werden, wenn die Schätzung der Verwendungs- und Nutzungsdauer sich als unzutreffend herausgestellt hat.

Gegen die Verwendung der Wiederbeschaffungswerte sprechen weiter die mehr technischen Schwierigkeiten bei der Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände. Gegenüber den Anschaffungswerten entbehren die Wiederbeschaffungswerte "der Einfachheit und der Konstanz" <sup>3)</sup>. Es wird auch häufig schwierig sein, die Wiederbeschaffungswerte für den Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung festzustellen. Die einzukalkulierenden Preisänderungen sind in vielen Fällen

---

1) Zimmermann, in einem unveröffentlichten Gutachten (vgl. Anm. 3 auf S. 49 dieser Studie). Vgl. ebenso die Ausführungen zum Erneuerungssoll auf S. 53 ff. dieser Studie.

2) vgl. Anm. 1 auf S. 39 dieser Studie

3) Zimmermann, in einem unveröffentlichten Gutachten (vgl. Anm. 3 auf S. 49 dieser Studie), S. 7

gar nicht im voraus feststellbar. Die Bewertung des Vermögens mit den künftigen Wiederbeschaffungswerten verhindert im übrigen auch die gleichzeitige Berücksichtigung der von Johns und Mülhaupt dargestellten finanzwirtschaftlichen Zielsetzung in der öffentlichen Vermögensvollrechnung.

Bei Vermögensgegenständen, deren Wiederbeschaffungskosten infolge technischen Fortschritts <sup>1)</sup> erheblich von den augenblicklichen Anschaffungskosten abweichen, kann man den wirtschaftlichen Bedürfnissen dadurch Rechnung tragen, daß die künftigen Wiederbeschaffungskosten neben der Rechnung festgestellt werden, um den Bedarf an Rücklagemitteln für die künftige Ersatzbeschaffung festzulegen. Nach der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung <sup>2)</sup> wird den gegenüber der Erstanschaffung erhöhten Kosten der Wiederbeschaffung dadurch Rechnung getragen, daß neben den jährlichen Abschreibungen in Höhe des zu erwartenden Mehraufwandes zusätzliche Rücklagen gebildet werden.

Eine weitere Möglichkeit, die Bildung von Erneuerungsrücklagen den erhöhten Ersatzkosten einer Wiederbeschaffung anzupassen, ergibt sich über die noch darzustellende Wertberichtigung. Die erhöhten Wiederbeschaffungskosten sollten aber auch hier nicht zur Bewertungsgrundlage gemacht werden. Eine Neubewertung von Vermögensgegenständen muß die augenblicklichen Werte (heutige Anschaffungs- und Herstellungskosten oder Zeitwert) als Grundlage für die neuen Bilanzansätze nehmen. Die Neuwertfestsetzungen haben die gewünschte Änderung der Abschreibungssätze zur Folge. Diese Lösung hat den Vorteil, daß mit der Neubewertung automatisch die

---

<sup>1)</sup> Pagenkopf, Hans (49), Einführung in die Kommunalwissenschaft, S. 147

<sup>2)</sup> vgl. § 8 Abs. 5

veränderte Abschreibung auf den erhöhten Bedarf an Rücklagemittel hinweist. Mit der Einführung der Vollrechnung braucht damit also auch in diesen Fällen nicht auf die rechnerische Abstimmungsmöglichkeit im Rechenwerk verzichtet zu werden.

## Der "Mahnwert" nach Berkenhoff

Berkenhoff <sup>1)</sup> will den Bewertungsschwierigkeiten im Bereich der Liegenschaften im Gemeindegebrauch - der Straßen, Wege, Plätze, Brücken, Wasserstraßen und Bauwerke an Gewässern - durch die Einführung eines besonderen Bewertungsmaßstabes, des sogen. Mahnwertes, aus dem Wege gehen. Der betreffende Vermögensgegenstand ist mit diesem Betrag in der Vermögensrechnung zu führen <sup>2)</sup>. Gemäß § 15 Abs. 2 des Berkenhoffschen Entwurfs zu einer Gemeindevermögensverordnung <sup>3)</sup> entspricht der Mahnwert dem Betrag, der im Rechnungsjahr aufgewendet werden muß, um den Vermögensgegenstand in seinem Wert zu erhalten. Die Verwendung des Begriffs der "Werterhaltung" des öffentlichen Vermögens spricht dafür, daß die jährliche Wertminderung (Abschreibung) als Anhaltspunkt einer Bewertung mit dem Mahnwert dienen soll. Nach der im Jahre 1965 mit Berkenhoff geführten Korrespondenz enthält der Mahnwert jedoch auch den Instandhaltungs- und Inbetriebhaltungsaufwand, die von Berkenhoff als Pflegekosten bezeich-

---

1) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 50 - 55

2) Zu den näheren Einzelheiten vgl. Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 50 ff.

3) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 19

net werden. Die Lösung ähnelt dem Vorschlag Elferts <sup>1)</sup>, da sich die Höhe des "Gesamterneuerungssolls" auch aus dem Betrag der laufenden Unterhaltung und des Erneuerungsbedarfs errechnet. Nur die Verbuchung ist unterschiedlich. Während Elfert das "Gesamterneuerungssoll" in der ordentlichen Haushaltsrechnung verbucht wissen will, stellt Berkenhoff den Wert in die Vermögensrechnung ein und kennzeichnet den nicht gedeckten Teil des Mahnwertes dadurch, daß der betreffende Vermögenswert mit einer negativen, einer roten Zahl in der Rechnung erscheint. Bemerkenswert an dieser Konstruktion ist, daß Berkenhoff eine besondere Form des zwischen Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung herzustellen den "Verbunds" auch hinsichtlich des Erhaltungsbedarfs des Vermögens im Sinne der Wirtschaftsbestimmungen der Gemeindeordnungen <sup>2)</sup> dargestellt hat.

Bedenken gegen die Bewertung des öffentlichen Vermögens mit dem Mahnwert ergeben sich daraus, daß in der Vermögensrechnung zur Darstellung der Wertveränderung nicht nur der Betrag der Erneuerung ausgewiesen wird, sondern auch die Ausgaben für die laufende Unterhaltung. Die Berücksichtigung des Instandhaltungs- und Inbetriebhaltungsaufwands in der Vermögensrechnung ist aus systematischen Gründen abzulehnen und im übrigen auch deshalb nicht gerechtfertigt, weil die Gemeinden zum Zweck der Aufrechterhaltung des Gebrauchs des betreffenden Anlagegegenstandes die Mittel der laufenden Instandhaltung im Gegensatz zum Erneuerungsbedarf auch aufbringen. Es besteht damit kein Bedürfnis, den Betrag der laufenden Unterhaltung eines Vermögensgegenstandes neben dem Erneuerungsbedarf in der Vermögensrechnung nachzuweisen. Außerdem ist der Mahnwert, soweit er

---

<sup>1)</sup> vgl. S. 53 ff. dieser Studie

<sup>2)</sup> vgl. Anm. 1 auf S. 39 dieser Studie

auf den Erneuerungsbedarf enthält, auch nur eine geschätzte Größe, so daß es ebenso ausreicht, wenn die oben genannten Vermögensgegenstände zum Zwecke der Ermittlung der jährlichen Wertminderung (Abschreibung) mit ähnlich geschätzten Werten in der Vermögensrechnung geführt werden.

## 2. Die Bewertung der Schulden

Ohne Probleme ist die Bewertung der Schulden. Bewertungsgrundlage ist der Rückzahlungsbetrag in Deutscher Mark. Lautet dieser nicht auf Deutsche Mark, so ist er umzurechnen.

Die inneren Schulden sind ebenso mit ihrem vollen Betrage in der Rechnung zu führen, weil die Rückzahlungsbeträge die Haushaltsrechnungen der zukünftigen Rechnungsjahre belasten.

## § 8 Abschreibung, Wertberichtigung und Erneuerung

### I. Abschreibung, Erneuerungsrücklage und Deckungserfolg

Die drei Begriffe dieser Überschrift sind Kennzeichen unterschiedlicher Rechnungsziele. Die untereinander bestehenden Berührungspunkte und Gegensätzlichkeiten werden im folgenden dargestellt.

Der Begriff der Abschreibung, wie er vornehmlich im kaufmännischen Rechnungswesen Eingang gefunden hat, setzt sich aus einem dreifach gegliederten Tatbestand zusammen <sup>1)</sup>.

<sup>1)</sup> Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung, S. 27/28

Die Abschreibung bedeutet, daß die Wertminderung der Anlage rechnerisch erfaßt und damit die Anschaffungsausgabe einer Anlage über die Jahre ihrer Nutzung verteilt wird, so daß der Restbuchwert den noch nicht verteilten Ausgaberesst darstellt. Die Abschreibungsbeträge ergeben sich aus den Wertminderungen infolge Alters und Gebrauchs.

Eine ausreichende Publizitätswirkung <sup>1)</sup> des öffentlichen Vermögens würde zwar ohne eine Abschreibung erreicht werden, wenn während bestimmter Zeiträume getätigte Investitionen ausgewiesen werden. Zwischengemeindliche Vergleiche würden bei konstant beibehaltenen Anschaffungswerten nicht beeinträchtigt, da für statische und vergleichende Zwecke relative Zahlen ausreichen und wirklichkeitsnahe Wertgrößen nicht entscheidend sind. Die Darstellung der Wertminderungen des öffentlichen Vermögens wird jedoch dann bedeutsam, wenn es um die Beantwortung der Frage geht, ob der Ausgleich zwischen Bedarf und Deckung in der Haushaltswirtschaft unter gleichzeitiger Erhaltung der wertmäßigen Substanz des zur Aufgabenerfüllung eingesetzten Vermögens erreicht worden ist. Die in der öffentlichen Vermögensrechnung am abnutzbaren Anlagevermögen ausgewiesenen Wertminderungen dienen damit der Erläuterung der Haushaltswirtschaft. "Es ist ohne weiteres einzusehen, daß Haushaltsergebnis und Reinvermögens- oder Eigenkapitalziffer einer Körperschaft eine andere Aussagekraft haben, je nachdem, ob das Vermögen erhalten wurde oder nicht" <sup>2)</sup>. Hierzu ist oben <sup>3)</sup> dargestellt worden, daß es nicht

---

1) vgl. S. 17 dieser Studie

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47),  
Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 126

3) vgl. S. 39 ff. dieser Studie

so sehr auf die Erhaltung eines Gesamtvermögenswertes ankommt, sondern auf die Erhaltung der Leistungskraft der öffentlichen Anlagen und Einrichtungen. Zu Recht wird deshalb darauf hingewiesen <sup>1)</sup>, daß ein solches Ziel nur durch die Bildung von Erneuerungsrücklagen verfolgt werden kann, es sei denn, daß die Leistungskraft bereits durch die laufende Instandhaltung und die kontinuierliche Anpassung der Leistungsfähigkeit an den Bedarf erhalten wird. Diese Bestrebungen kommen darin zum Ausdruck, daß die Rücklagenbildung für die Erneuerung sich dementsprechend an den künftigen Wiederbeschaffungskosten ausrichten müßte <sup>2)</sup>. Auch wenn diese Auffassung über die Verwendung von künftigen Wiederbeschaffungskosten in dieser Studie nicht vertreten wird, sondern an den Anschaffungs- und Herstellungskosten festgehalten wird, darf dies nicht zu einer Verwechslung von Rücklagenbildung und Abschreibung führen <sup>3)</sup>. Mit Rücksicht auf die oben geschilderte Funktion der Rücklagenbildung ist diese stets "auf die Zukunft gerichtet, während die Abschreibung vergangenheitsorientiert ist und der Erfolgsermittlung dient, eine Aufgabe, die für den Bereich der Haushaltswirtschaft i.e.S. irrelevant ist" <sup>4)</sup>. Eine rechnungsmäßige Kontrolle der Erhaltung der Leistungskraft des öffentlichen Vermögens ist jedoch nur möglich, wenn die Abschreibungen der abnutzbaren Anlagen offengelegt werden. Die insoweit gegen-

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 126

2) vgl. S. 112 ff. dieser Studie und die dort geschilderten Bedenken gegen die Verwendung der künftigen Wiederbeschaffungskosten in der öffentlichen Vermögensrechnung.

3) Eine vergleichende Gegenüberstellung nimmt Amelungk, Dietrich (1), Abschreibung oder Erneuerungsrücklage, in: Der Gemeindehaushalt 1963, S. 34 vor.

4) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 126. Die erwähnten Aufwandsvergleiche (vgl. S. 71 ff. dieser Studie) spielen in diesem Zusammenhang bei der Ausgestaltung der öffentlichen Vermögensrechnung keine Rolle.

über der Erwerbswirtschaft eingeschränkte Funktion der Abschreibung in der öffentlichen Vermögensrechnung heben insbesondere Johns <sup>1)</sup> und Mülhaupt <sup>2)</sup> hervor. "Die Ermittlung des in der Vergangenheit eingetretenen Wert- oder Substanzverzehrs, wie sie dem Gesetzgeber durch die Abschreibung öffentlichen Vermögens vorschwebt, ist für Haushaltswirtschaften nur insofern von Bedeutung, als sie einen Maßstab abgeben soll für das zum Ausgleich des Substanzverzehrs und damit zur Erhaltung der Leistungskraft öffentlicher Anlagen und Einrichtungen zu bildende Ersatz- oder Rücklagevermögen". In diesem Sinn beschreibt Berkenhoff <sup>3)</sup> die Abschreibung als den Ausweis des "Wertschwunds", der dem für die Werterhaltung Verantwortlichen anzeigt, "in welchem Maße dem Wertverfall durch geeignete werterhaltende Maßnahmen entgegengewirkt werden muß".

In den Rechtsgrundlagen zur öffentlichen Vermögensrechnung (Ziff. 4 der AusfAnw. zu §§ 5 und 88 Abs. 3 KuRVO 1938; §§ 18 - 20 VBRO), in den bisher praktizierten Rechnungsmustern (§ 8 der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung; Frankfurter Rechnungsverfahren <sup>4)</sup>) und in den Entwürfen zu einer Gemeindevermögensordnung (§ 25 des Berkenhoffschen Entwurfs; Ziff. 8 A der Richtlinien des Deutschen Städtetages für eine gemeindliche Vermögensordnung) wird dementsprechend bestimmt, daß das abnutzbare Vermögen abzuschreiben ist.

---

1) vgl. Literaturverzeichnis Nr. 25 - 28

2) vgl. Literaturverzeichnis Nr. 42 - 46

3) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 59

4) Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt, S. 193

Zwischen der kaufmännischen Abschreibung und der Ansammlung von Erneuerungsrücklagen bestand bis heute auch deshalb ein Unterschied, weil es der bisherigen Praxis entsprach, "... die den Wertverfall aufhaltenden Maßnahmen nicht jährlich, sondern in zeitlich größeren Abständen zu treffen ..." <sup>1)</sup>. Die unregelmäßige und nur bei dringendem Bedarf erfolgende Einstellung von Ausgaben für die Erneuerung in den Haushalt führt insbesondere bei den Gebühren erhebenden öffentlichen Einrichtungen zu ungleichmäßiger Belastung der einzelnen Jahresrechnungen <sup>2)</sup>. Die Zuführung zu den Erneuerungsrücklagen nach gleichmäßigen jährlichen Hundertsätzen (§ 6 RücklVO 1936) wird demzufolge in den gemeindlichen Rechtsgrundlagen zum Zwecke der Erhaltung des Vermögens zu Recht gefordert. Dabei ist ebenso wie bei der betriebswirtschaftlichen linearen Abschreibung <sup>3)</sup> "... die Annahme unschädlich, daß das Verfallsgeschehen auch gleichmäßig vor sich gehe, ..." <sup>4)</sup>. Die Problematik der jährlichen Belastung der Haushaltswirtschaft mit den Ausgaben für die Erneuerung entsprechend der in der öffentlichen Vermögensrechnung ausgewiesenen Wertminderung wird im folgenden erörtert.

---

1) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensordnung, S. 58

2) Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ..., S. 58

3) vgl. hierzu § 8 II dieses Abschnitts

4) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensordnung, S. 60

Nach der von Johns, Mülhaupt und Taxis <sup>1)</sup> vertretenen finanzwirtschaftlichen Zielsetzung der öffentlichen Vermögensrechnung ist es für den Nachweis des Deckungsprozesses entbehrlich, die Aktivwerte des abnutzbaren Anlagevermögens der Bilanz abzuschreiben. Die Aktivseite der Bilanz dient dem Nachweis, wohin die Mittel der Haushaltswirtschaft geflossen sind und wie sich die Vermögensbestände durch die Haushaltsführung des abgelaufenen Rechnungsjahres verändert haben. Die Passivseite der Bilanz soll darstellen, wie die Investitionen finanziert werden, in welchem Tempo sich der Entschuldungs- bzw. Deckungsprozeß bei den fremdfinanzierten Investitionen vollzieht und in welchem Umfang die Deckungsverpflichtungen aus solchen Investitionen die ordentlichen Haushalte der künftigen Rechnungsjahre belasten. Diese finanzwirtschaftliche Zielsetzung der öffentlichen Vermögensrechnung stellt in erster Linie auf den Nachweis des Deckungserfolges ab, so daß auch rein buchmäßige oder statistische Abschreibungen oder Absetzungen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Zweck der finanzwirtschaftlichen Deckungsbilanz widersprechen würden <sup>2)</sup>. Es gilt das als voll abgeschrieben, was endgültig gedeckt ist. Dennoch sind Unterschiede zwischen den Begriffen Deckung und Abschreibung nicht nur deshalb gegeben, weil der Begriff der Deckung der Finanzwirtschaft und der Begriff der Abschreibung der Erwerbswirtschaft entstammt. So weisen die Vertreter <sup>3)</sup> der in erster

---

1) Taxis, Hans (72), Kostenechte Gebühren, Vortrag, gehalten vor dem Fachverband der Kämmerer NRW e.V. am 7.10.1960 in Bad Oeynhausen, veröffentlicht in: Der öffentliche Haushalt, Jhrg. 6 1960/61, S. 141

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 125

3) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 124

Linie finanzwirtschaftlichen Zielsetzung darauf hin, daß der Begriff der Deckung umfassender ist als der der Abschreibung, denn "im Gegensatz zur privaten Erwerbswirtschaft müssen im privaten und öffentlichen Haushalt alle Ausgaben ohne Rücksicht auf ihren rechnungstheoretischen Charakter, also gleichgültig, ob der Ausgabegegenwert bereits in der laufenden Periode verbraucht wird, oder ob sich der Verbrauch über mehrere Perioden erstreckt, oder schließlich, ob überhaupt kein Verbrauch vorliegt (Grundstücke, Beteiligungen, Forderungen usw.), irgendwann endgültig gedeckt werden, während sich der Begriff der Abschreibung streng genommen nur auf Aktiva bezieht, die infolge Abnutzung, Veralten oder Zeitablauf einer sich über mehrere Perioden erstreckenden Wertminderung unterliegen und die im Abschreibungszeitraum bereits in der Unternehmung genutzt werden" <sup>1)</sup>. Daß dennoch die endgültige Deckung als die finanzwirtschaftliche Form der Abschreibung angesehen werden kann <sup>2)</sup>, ergibt sich daraus, daß der ordentliche Haushalt als die finanzwirtschaftliche Erfolgsrechnung betrachtet wird <sup>3)</sup>, die den Deckungserfolg nachweisen soll. Unter dieser Voraussetzung "wirkt die ordentliche Ausgabe auf diesen Deckungserfolg wie die Abschreibung auf den Erfolg der Gewinn- und Verlustrechnung; sie ist erfolgswirksam, weil sie den Deckungserfolg des ordentlichen Haushalts beeinflußt. Sie ist außerdem deckungswirksam, weil sie nicht aus Schulden, sondern aus "Ertrags-Einnahmen" finanziert

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47),  
Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 124

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47),  
Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 125

3) vgl. S. 57 dieser Studie

und damit endgültig gedeckt ist" <sup>1)</sup>. Formen der finanzwirtschaftlichen Abschreibung sind:

- a) Rücklagenbildung = Vorausdeckung
- b) Anteilsbeträge des ordentlichen Haushalts  
oder vollständige Aufnahme in den ordentlichen Haushalt = Zugleich- oder Sofort-Deckung
- c) Schuldentilgung = Nachdeckung.

Es ist streitig, ob bereits endgültig gedeckte Ausgaben mit haushaltsmäßiger Wirkung noch einmal abzuschreiben sind.

Taxis <sup>2)</sup> hält es für den Steuerzahler für unzumutbar, nachdem die Deckungsmittel endgültig aufgebracht worden sind, "... ihm nochmals Geld unter dem Namen "Abschreibung" abzunehmen". Mülhaupt vertritt dieselbe Auffassung: "Angesichts der Vorschrift, daß alle Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen wiederum dem Vermögen zuzuführen sind, und angesichts der Tatsache, daß sich die Vermögensbildung heute weitgehend über den ordentlichen Haushalt vollzieht, würde eine solche Forderung auf eine laufende und progressiv steigende "Vermögensakkumulation" bei der öffentlichen Hand hinauslaufen, eine Entwicklung, die durch die weitere Forderung, daß große Teile dieses Vermögens auch noch "abgeschrieben" werden sollen, zu Lasten des heutigen Steuerzahlers noch zusätzlich verstärkt würde" <sup>3)</sup>.

Die Bildung von Erneuerungsrücklagen wird jedoch in § 6 RücklVO 1936 unabhängig von dem Umstand einer "Voraus-, Zugleich- oder Nachdeckung" gefordert.

<sup>1)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 125

<sup>2)</sup> Taxis, Hans (71), Grundfragen des finanzwirtschaftlichen und erwerbswirtschaftlichen Rechnens, S. 279

<sup>3)</sup> Mülhaupt, Ludwig (46), Entwicklungen im Gemeinderechnungswesen, S. 32

Für den Fall der "Nachdeckung" schreibt Ziff. 3 der AusfAnw. zu § 6 RücklVO 1936 ausdrücklich vor, daß es sich für die Gemeinden, die dazu in der Lage sind, empfehlen kann, auch neben einer noch laufenden Tilgung Erneuerungsrücklagen anzusammeln, um den Übergang von der Fremd- zur Eigenfinanzierung zu ermöglichen. Elfert <sup>1)</sup> bestätigt die Richtigkeit dieser Anordnung und hält es unter Hinweis auf die Gebührenkalkulation der öffentlichen Anstalten und Einrichtungen für unbeachtlich, daß beim Anstalts-träger die von Johns <sup>2)</sup> als finanzwirtschaftliche Abschreibung bezeichnete Schuldentilgung vorgenommen wird. Denn unabhängig davon bestehe nach den Gemeindeordnungen der Zwang zur Gesamterneuerung (Substanzerhaltung) weiter. Erst recht sind dann bei der Finanzierung einer Investition über den ordentlichen Haushalt die Gemeinden gehalten, Rücklagen für die Erneuerung anzusammeln. Den Gemeinden wird die Ent-

---

1) Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ..., S. 62

2) Johns, Rudolf (28), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ..., S. 34 f.

scheidung erleichtert, ob eine neue Anlage neben der Substanzerhaltung der vorhandenen Anlagen tragbar ist. Welche Folgen eine Abschreibung mit haushaltsmäßiger Wirkung in der öffentlichen Vermögensrechnung auf die Haushaltswirtschaft hat, wird im folgenden erörtert.

## II. Die Bemessung der Abschreibungssätze

Die Richtlinien für die Bemessung der Abschreibungen ergeben sich aus § 6 Abs. 2 RücklVO:

Die jährlichen Zuführungen zu der Erneuerungsrücklage sind für die einzelnen Vermögensgruppen so zu bemessen, daß die voraussichtlichen Ersatzkosten auf die mutmaßliche Gesamtnutzungsdauer der Verwendung oder Nutzung der vorhandenen Vermögensgegenstände in gleichmäßigen jährlichen Hundertsätzen verteilt werden. Der Berechnung der voraussichtlichen Ersatzkosten sind die durch die Anschaffung oder Herstellung entstandenen Aufwendungen für die Vermögensgegenstände zugrunde zu legen.

Diese Vorschrift trägt der vergangenheitsbezogenen Abschreibung, wie sie oben auch für die öffent-

liche Vermögensrechnung zum Zwecke des Nachweises der Bestandserhaltung gefordert worden ist, Rechnung. Die Verwendung des Begriffs "voraussichtliche Ersatzkosten" in § 6 Abs. 2 RücklVO 1936 nimmt nur scheinbar auf das oben geschilderte wirtschaftliche Bedürfnis Bezug, das öffentliche Vermögen mit den künftigen Wiederbeschaffungskosten zu bewerten und fortzuschreiben, denn im folgenden Wortlaut des § 6 Abs. 2 RücklVO 1936 sind den voraussichtlichen Ersatzkosten die Aufwendungen für die Anschaffung und Herstellung der Vermögensgegenstände zugrunde zu legen. Für die Bemessung der jährlichen Abschreibungen sind demnach die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgebend.

Durch die Verweisung auf § 6 RücklVO 1936 sehen die Rechtsgrundlagen für die öffentliche Vermögensrechnung das lineare Abschreibungsverfahren vor.

Die Berechnung der Vomhundertsätze darf nur dann geändert werden, wenn die Schätzung der Verwendungs- oder Nutzungsdauer sich als unzutreffend herausgestellt hat. Für die Bemessung der Abschreibungs-

sätze sind bereits verschiedentlich Vorschläge gemacht worden:

- a) Bewertungsgutachten der Wirtschaftsberatungs-AG, zusammengestellt von Fichtner <sup>1)</sup>
- b) Die in der Anlage 1 der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung beigefügte Abschreibungstabelle
- c) Abschreibungssätze zu §§ 19 und 20 VBRO für Gebäude, wasserbauliche Anlagen und Schiffe <sup>2)</sup>
- d) Vergleichend können ebenfalls die Schätzwerte zum "Erneuerungs-Soll" herangezogen werden <sup>3)</sup>.

Die Belastung des Haushalts mit den jährlichen Abschreibungen und die Folgen für die Haushaltswirtschaft

Die Gemeindeordnungen <sup>4)</sup> schreiben vor, daß nicht nur die Unterhaltungskosten, sondern auch die Mittel einer Ersatzbeschaffung des gemeindlichen Vermögens im ordentlichen Haushalt bereitzustellen sind. Die laufenden Unterhaltungskosten des Vermögens werden von den Gemeinden aufgebracht, um wenigstens in der Gegenwart und nahen Zukunft die Gebrauchsmöglichkeit des Anlagevermögens zu erhalten. Demgegenüber ist die Ansammlung von Erneuerungsmitteln in unzureichender Weise durchgeführt worden <sup>5)</sup>. Die Gemeinden haben in der Ver-

<sup>1)</sup> im Anhang 3 bei Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung

<sup>2)</sup> vgl. Helmert, Otto (20), Die Vermögensrechnung des Bundes, S. 110 - 112

<sup>3)</sup> vgl. Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 60

<sup>4)</sup> vgl. Anm. 1 auf S. 39 dieser Studie

<sup>5)</sup> Zimmermann in seinem unveröffentlichten Gutachten S. 3

gangenheit die Finanzierung des Nachholbedarfs über den ordentlichen Haushalt einer ausreichenden Ansammlung von Erneuerungsrücklagen vorziehen müssen. Der unzureichende Bestand an Erneuerungsrücklagen - das gilt ebenso für die Erweiterungsrücklagen - beruht außerdem auf dem Verlust alter Rücklagenbestände durch die Währungsumstellung <sup>1)</sup>. Darüber hinaus sind die Steuerquellen vielfach ausgeschöpft <sup>2)</sup>, und die ständig zunehmende Verschuldung der Gemeinden <sup>3)</sup> belastet die Haushaltswirtschaft mit einem hohen Schuldendienst. Der unzureichende Bestand an Erneuerungsrücklagen findet darin seine Erklärung.

Indem Elfert <sup>4)</sup> bei seinen Ausführungen zum Gesamterneuerungssoll auf den Verbleib von "Erneuerungsresten" hinweist, scheint er in erster Linie auf eine Erfassung des Vermögensverzehrs - wie auch auf die Unterhaltung des Vermögens -

---

1) vgl. Anm. 2 auf S. 49 dieser Studie

2) Zimmermann a.a.O. S. 8

3) "Gemeinden stark verschuldet", in: "Die Welt" vom 10.12.1964

4) Elfert, Gustav (9), Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln ... S. 63

im Rechenwerk Wert zu legen, aber eine unvollständige Zuführung zu den Erneuerungsrücklagen in Kauf zu nehmen. Auch Zimmermann <sup>1)</sup> hält es für fraglich, ob die Veranschlagung des vollen Bestandserhaltungssolls in jedem Rechnungsjahr finanzwirtschaftlich und politisch realisierbar ist. Die Folgen einer Abdeckung des in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Wertverzehrs und der anschließenden Zuführung dieser Beträge zu den Erneuerungsrücklagen sind, daß den Gemeinden für Investitionen erheblich weniger Mittel zur Verfügung stehen. Statt der Einschränkung der ordentlichen Ausgaben zugunsten der Rücklagenbildung können die Gemeinden die Wertminderungen des Vermögens in voller Höhe ausweisen und Erneuerungsrücklagen in dem Ausmaß ansammeln, wie es die Finanzlage erlaubt. Dieses Verfahren ermöglicht den Ausweis der Bestandserhaltung des öffentlichen Vermögens durch die Vermögensrechnung und gleichzeitig ein konjunkturgerechtes Verhalten der Gemeinden. - Auf der anderen Seite braucht die Einbeziehung des gesamten Erneuerungssolls in den Haushaltsausgleich der ordentlichen Haushaltsrechnung nicht zu einer finanzwirtschaftlich nicht vertretbaren Vermögenshortung bei den Gemeinden zu führen. Zwar sieht die in § 17 RücklVO 1936 für die Rücklagen vorgeschriebene Zweckbindung <sup>2)</sup> vor, daß die angesammelten Geldbestände nur für die

---

1) Zimmermann in seinem unveröffentlichten Gutachten, S. 8

2) Die Zweckbindung besteht, solange das Bedürfnis für die Rücklage fort dauert. Durch Gemeindebeschuß kann jedoch bestimmt werden, daß die Rücklage aufgelöst werden kann, wenn ein Bedürfnis nicht mehr besteht. Auf diese Weise erreichen die Gemeinden gleichzeitig eine Aufhebung der bei dieser Rücklage aufgenommenen inneren Schulden.

Zwecke verwendet werden dürfen, für die sie angesammelt worden sind. Über den Weg der inneren Verschuldung stehen den Gemeinden jedoch diese Mittel für Investitionen zur Verfügung. Trotz dieser Möglichkeit macht Winkelmann <sup>1)</sup> Bedenken gegen das starre Fondsdenken der Gemeinden geltend, weil im Gegensatz zur Privatwirtschaft, in der die Rücklagen "Formen des passivierten Eigenkapitals" darstellen, deren "Verbleib im Vermögensnachweis auf der Aktivseite der Bilanz nur insgesamt, nicht aber in seiner Verteilung auf die einzelnen Vermögensbestandteile nachzuweisen ist", die Gemeinden über die Rücklagenmittel nicht mehr frei verfügen könnten. Weitergehend als die Reformvorschläge von Winkelmann, der lediglich eine Lockerung der Bindung der gemeindlichen Rücklagen zur Diskussion stellt <sup>2)</sup>, will Amelungk <sup>3)</sup> Deckungsmittel nur dann den Erneuerungsrücklagen zuführen, wenn keine Investitionsausgaben geleistet zu werden brauchen. Nach seiner Auffassung gleichen die nach der Deckung des Investitionsbedarfs zwangsläufig höheren Abschreibungen auf lange Sicht die zunächst unterlassenen Zuführungen zu den Erneuerungsrücklagen wieder aus. Nach dieser Auffassung ist ein Nachweis in der Rechnung darüber zu erbringen, in welcher Höhe Abschreibungsmittel für Investitionen (Erneuerungen und Erweiterungen) verwendet worden sind. An die Stelle der Bildung von Erneuerungsrücklagen tritt damit die Finanzplanung. Damit würde in den Gemeinden in derselben Weise verfahren wie in der Erwerbswirtschaft, wo die vereinnahmten Mittel

1) Winkelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung, S. 29

2) Winkelmann, Hans, ebenda

3) Amelungk, Dietrich (1), Abschreibungen oder Erneuerungsrücklage, S. 37

sofort wieder neuen Investitionen zugeführt werden können. Gegenüber der Bewirtschaftung des öffentlichen Vermögens besteht aber der bedeutende Unterschied, daß das geschaffene Vermögen in der Erwerbswirtschaft zu Erwerbszwecken eingesetzt wird, und das investierte Kapital zurückgewonnen wird. Das Gemeindevermögen jedoch, abgesehen vom Betriebs- und Kapitalvermögen, bringt keinen Gewinn, sondern verlangt in aller Regel sogar Zuschüsse. Der einzig richtige und sichere Weg zur Erhaltung des Gemeindevermögens ist die Zuführung von Mitteln an die Erneuerungsrücklagen. Bevor sich jedoch die Gemeinden für dringende Investitionen über schwierige und kostspielige Darlehnsbedingungen Mittel verschaffen, besteht die Möglichkeit einer Finanzierung über den Weg der inneren Verschuldung. Dieser Weg hat den großen Vorteil, daß in der Johnsschen Deckungsbilanz die betreffende Investition als noch nicht endgültig gedeckt ausgewiesen wird und der Deckungsablauf in der Zukunft verfolgt werden kann. Durch den erhöhten Bedarf an Mitteln für die Bildung von Erneuerungsrücklagen wird eine Finanzierung von Investitionen durch Anteilsbeträge des ordentlichen Haushalts kaum mehr möglich sein. Der Finanzbedarf der Gemeinden wird dann besonders augenfällig, wenn Investitionen statt unmittelbar über den ordentlichen Haushalt im Wege der inneren Verschuldung finanziert werden.

Selbst wenn Investitionen nicht mehr durch Anteilsbeträge unmittelbar über den ordentlichen Haushalt finanziert werden, bleibt es fraglich, ob die insoweit frei werdenden Mittel für die Abdeckung des gesamten jährlichen Erneuerungssolls ausreichen. Wenn unter diesen Umständen der ordentliche Haushalt nicht mehr ausgeglichen werden kann, weil auch andere Ausgaben nicht eingespart werden können, taucht die Frage auf, ob mit Rücksicht auf die Finanzlage

der Gemeinden die Bildung von Erneuerungsrücklagen eingeschränkt und insoweit auch auf eine Verbuchung im ordentlichen Haushalt verzichtet werden müßte. Man wird der öffentlichen Hand bei der Bildung von Erneuerungsrücklagen freie Hand lassen müssen, damit sie sich konjunkturgerecht verhalten kann. Um dennoch den jährlichen Fehlbetrag des nicht gedeckten Erneuerungsbedarfs zum Zweck der Aufrechterhaltung des Verbunds zwischen Haushalts- und Vermögensrechnung in der Haushaltsrechnung in jedem Rechnungsjahr in Erscheinung treten zu lassen, ist es erforderlich, daß dieser bisher unsichtbare Fehlbetrag der Haushaltsrechnung zumindest in einer obligatorischen Anlage zur jährlichen Haushaltsrechnung in Erscheinung tritt <sup>1)</sup>. Die Summe der jährlichen Fehlbeträge ist in der Vermögensrechnung den Wertminderungen gegenüberzustellen. Die Gemeinde erlangt damit nicht nur über den jährlich fehlenden Bedarf an Erneuerungsrücklagen, sondern auch über den Betrag einen Überblick, der bis zur Erneuerung des betreffenden Vermögensgegenstandes bereit gestellt sein muß, damit eine Fremdfinanzierung vermieden wird.

#### IV. Wertänderungen

Ziff. 4 der AusfAnw. <sup>2)</sup> zu §§ 55 und 88 Abs. 3 der KuRVO 1938 bestimmt:

Wertberichtigungen sind nur in der Weise durchzuführen, daß bei den einzelnen Vermögensgegenständen Abschreibungen nach den Sätzen vorzunehmen sind, wie sie in § 6 RücklVO für die Bildung von Erneuerungsrücklagen zugrunde zu legen sind.

---

<sup>1)</sup> Ein Vorschlag von Pagenkopf bei einer Besprechung der Problematik der öffentlichen Vermögensvollrechnung.

<sup>2)</sup> RMBliv 1939, S. 441

Wertberichtigungen können damit nur als Abschreibungen wegen Alters und Abnutzung vorgenommen werden oder als Folge der "Tätigkeit des Rechtsträgers" <sup>1)</sup>. Hierunter fallen danach nicht die konjunkturbedingten Preisänderungen und Geldwertschwankungen, die als Wertänderungen bezeichnet werden (z.B. Erhöhung oder Verminderung des Wertes eines unbebauten Grundstücks, Preisverschiebungen infolge veränderter Nachfrage oder verbesserter Verkehrslage usw.). Die Notwendigkeit der Stetigkeit der Wertfortschreibung ergibt sich aus der Verknüpfung von Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung. So heißt es in Ziff. 4 der Ausf.Anw. zu §§ 55 und 88 Abs. 3 KuRVO 1938, daß die Bewertung nach den Anschaffungswerten für die einzelnen Vermögensgegenstände durchzuführen ist, die grundsätzlich **u n v e r ä n d e r t** bleiben. "Unverändert" im Sinne dieser Bestimmung bedeutet nicht, daß Wertberichtigungen nicht vorgenommen werden und damit Abschreibungen nur mit haushaltsmäßiger Wirkung erfolgen sollen, denn die Rechtsgrundlagen zur gemeindlichen Vermögensrechnung <sup>2)</sup> schreiben den Ausweis der Bestandsveränderungen vor. Gemeint ist also, daß **W e r t ä n d e r u n g e n** - wie sie sich z.B. in der Erwerbswirtschaft durch eine veränderte Marktsituation ergeben - in der gemeindlichen Vermögensrechnung nicht zu berücksichtigen sind.

Die Berichtigung der Werte in der öffentlichen Vermögensrechnung auf Grund von Wertänderungen - also Vorgängen ohne haushaltsmäßige Zahlung - erscheint bedenklich, weil es sich bei einer Wert-  
erhöhung um einen "unverdienten" <sup>3)</sup> Zugang und bei einer Wertminderung um einen "unverschuldeten" <sup>4)</sup>

- 1) Helmert, Otto (19), Die Vermögensrechnung des Bundes, S. 20
- 2) vgl. S. 31 dieser Studie
- 3) Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 9
- 4) Schumann, Alwin (62), ebenda

Abgang handelt. Die nach der VBRO in § 21 Abs. 1 vorgeschlagene regelmäßige Vornahme von Wertänderungen bringt die Haushaltswirtschaft in Abhängigkeit von Umständen, die mit den Einnahmen und Ausgaben des Haushalts in keinerlei Beziehung stehen. Die Wertänderungen in der Vermögensrechnung sollten demnach Ausnahmen bleiben und nur auf besondere Fälle beschränkt werden, wenn sich die Wertansätze erheblich und nachhaltig geändert haben. Die geänderten Werte sind als Anfangswerte im neuen Jahr vorzutragen. Die enge Verknüpfung von Haushalts- und Vermögensrechnung bleibt erhalten. Auch läßt sich einwandfrei feststellen, ob im betreffenden Rechnungsjahr das Vermögen in seinem Bestand erhalten geblieben ist.

Im Rahmen der Entwicklung der gesamten Vermögenslage in den Gemeinden werden aber meist die Wertänderungen im Vergleich zu den übrigen Vermögensverschiebungen eine untergeordnete Rolle spielen, so daß es kaum erforderlich sein wird, die geänderten Werte besonders in den einzelnen Jahresabschlüssen zu erläutern. Nur wenn die Verbuchung von Wertänderungen in erheblichem Umfang vorgenommen wird, sollte die Gemeinde die Gründe für die Entwicklung der Vermögenslage angeben und die geänderten Werte besonders kennzeichnen.

### 3. A b s c h n i t t

---

#### Die formale Ausgestaltung der gemeindlichen Vermögensrechnungslegung

Im 2. Abschnitt sind die Rechnungsziele insbesondere unter dem Gesichtspunkt der inhaltlichen Darstellung der Vermögensbestände erörtert worden. Diese Ziele bestimmen im wesentlichen auch die formale Ausgestaltung der öffentlichen Vermögensrechnung. Die Verwirklichung der dargestellten Aufgaben im öffentlichen Rechenwerk muß zwangsläufig zu Überschneidungen führen, die im folgenden darzustellen sind. Dabei wird zunächst die immer noch diskutierte Frage der Einführung der den erwerbswirtschaftlichen Erfolg berücksichtigenden Buchführungsformen erörtert.

#### § 1 Rechnungsmethoden zur Einbeziehung des Vermögens in die gemeindliche Rechnungslegung

##### I. Die Vermögensrechnung in unverbundener Form

Über die Technik der Vermögensbuchführung ist weder in der Verordnung über das Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden von 1938 noch in der dazu gehörigen Ausführungsanweisung Näheres ausgeführt. Lediglich Ziff. 6 der AusAnw.<sup>1)</sup> zu §§ 55 und 88 Abs. 3 der KurVO 1938 sieht die Möglichkeit vor, die Vermögensrechnung auch in verbundener Form zu führen.

---

<sup>1)</sup> RMBliV 1939 S. 441

Mit Winckelmann <sup>1)</sup> ist aus dieser Formulierung zu schließen, daß der Gesetzgeber zunächst an eine unverbundene Form der Vermögensrechnungslegung gedacht hat. Dementsprechend schreibt der Entwurf zur VBRO ebenfalls eine nur unverbundene Vermögensrechnung vor.

In ihren Einzelheiten stellt sich die unverbundene <sup>2)</sup> Vermögensrechnungslegung wie folgt dar. Die vermögenswirksamen Vorgänge der Haushaltswirtschaft führen nicht unmittelbar zu einer Buchung im Vermögensnachweis. Sie werden erst durch Anordnung festgestellt und aus den Einnahme- und Ausgabebuchungen im Sachbuch der Verwaltungsbuchführung ausgesondert. Die Aussonderung der vermögenswirksamen Vorgänge aus der Haushaltsrechnung ist auf Gemeindeebene durch die Einführung der finanzstatistischen Kennziffer vereinfacht worden. Die entscheidenden haushaltsmäßigen Zahlungen sind an der Gruppierungsziffer 3 - den Einnahmen der Vermögensrechnung - und der Gruppierungsziffer 9 - den Ausgaben der Vermögensrechnung - erkennbar <sup>3)</sup>. Durch die ergänzende Neuordnung der aus der Haushaltsrechnung gewonnenen Vorgänge wird damit auf buchmäßig vereinfachte Art und Weise die Grundlage für eine Vermögensrechnung geschaffen, die in ihren Hauptteilen der Verwaltungsbuchführung angeschlossen ist. Die Verwendung dieser vereinfachten Form der Vermögensbuchführung erfolgt z.B. in den Städten Duisburg, Krefeld, Recklinghausen und nach der VBRO auch auf Bundesebene mit nur geringfügigen Unterschieden <sup>4)</sup>.

1) Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung, S. 36

2) Duhmer, Wilhelm ((7), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 98) bezeichnet die unverbundene Vermögensrechnung als eine "angeschlossene" Buchführung).

3) vgl. die Richtlinien des Deutschen Städtetages Ziff. 3 (im Anhang 2, S. 1 bei Winckelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung).

4) Unterschiede ergeben sich bei der Aussonderung der vermögenswirksamen Vorgänge. Vgl. dazu § 32 VBRO und § 10 der Duisburger Vermögens- u. Schuldenordnung.

Die Bezeichnung "Unverbundene Vermögensrechnung" erklärt sich daraus, daß der Vermögensnachweis "Nicht-Geldvorgänge" berücksichtigt, denen Haushaltsvorfälle und damit Buchungen in der Haushaltsrechnung nicht zugrunde liegen. Diese mit den Kassenvorgängen nicht verbundenen Vermögensänderungen machen besondere Anordnungen der Verwaltung für die Buchung im Sachbuch erforderlich <sup>1)</sup>.

Mit der Einführung der unverbundenen Vermögensrechnung ändert sich nichts an der herkömmlichen Form der Haushaltsrechnung. Die beiden Rechnungen finden lediglich durch die Anlieferung von Wertdaten Anschluß zueinander <sup>2)</sup>. Diese Verknüpfung stellt nach Mülhaupt <sup>3)</sup> bereits die Voraussetzung der Verbundrechnung dar. Der Verfasser neigt ebenfalls dieser Auffassung zu, allerdings unter Berücksichtigung eines weitergehenden Verbunds, der dadurch hergestellt wird, daß die Wertberichtigungen (Abschreibungen) in der Haushaltsrechnung entweder vollständig mit in den Haushaltsausgleich einbezogen werden, oder wenigstens der nicht zu deckende Teil des Erneuerungssolls in einer obligatorischen Anlage als Haushaltsfehlbetrag dargestellt wird.

## II. Die Vermögensrechnung in verbundener Form

Die verbundene Form der Vermögensrechnung wird allgemein kurz als "Verbundrechnung" bezeichnet. Die AusfAnw. in Ziff. 6 zu §§ 55 und 88 Abs. 3 der KuRVO 1938 führt aus:

- <sup>1)</sup> vgl. § 10 Abs. 2 b der Duisburger Vermögens- und Schuldenordnung
- <sup>2)</sup> Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 64
- <sup>3)</sup> Seine Auffassung ist wiedergegeben im Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 128

Es bleibt zulässig, die Vermögensrechnung auch in anderer Weise, insbesondere in verbundener Form zu führen.

Wie im einzelnen die formale Ausgestaltung einer solchen Verbundrechnung erfolgen soll, ist vom Gesetzgeber an keiner Stelle ausgeführt.

Schumann <sup>1)</sup> versteht unter einer Verbundrechnung eine Buchführungsart, "... die in irgendeiner Form zwangsläufig die Richtigkeit und Vollständigkeit der Veränderungen in der Vermögensrechnung durch ein zweites Rechnungsverfahren nachweist." Dieses zweite Rechnungsverfahren stellt nach den weiteren Ausführungen von Schumann eine der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung entsprechende Erfolgsrechnung dar, deren Saldo durch Vergleich mit dem Ergebnis der Vermögensrechnung eine der kaufmännischen doppelten Buchführung (Doppik) entsprechende rechnerische Kontrolle ermöglicht.

Friedel <sup>2)</sup> definiert die "Verbundrechnung" als eine Rechnungsform, die die Ergebnisse der Gemeindevirtschaft nach Erfolg und Vermögen zwangsläufig herausstellt. Der in der Privatwirtschaft als Gewinn und Verlust bezeichnete Erfolg einer Wirtschaftsperiode "... ergibt sich bei dieser Form nicht übereinstimmend aus der Haushalts- und der Vermögens-, sondern nur aus der Vermögensrechnung" <sup>3)</sup>.

---

<sup>1)</sup> Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 36/37

<sup>2)</sup> Friedel, Robert (11), Haushaltsrechnung und -plan in verbundener Form, dargestellt am Beispiel der Gruppik, Leipzig 1910, S. 10

<sup>3)</sup> Friedel, Robert (11), ebenda

Die Grundkonzeption ist bei allen Rechnungsformen der Verbundrechnung, so wie sie die h.M. <sup>1)</sup> vertritt, gleich. Die Vermögensrechnung wird dabei derart mit der Haushaltsrechnung, in die die vermögenswirksamen Vorgänge nicht mehr aufgenommen werden, verzahnt, daß zwangsläufig die Vermögensbestände und deren Veränderungen wie der Wirtschaftserfolg in einer Art Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden, womit entsprechend der kaufmännischen doppelten Buchführung der Erfolg doppelt dargestellt wird. Die Parallele zur kaufmännischen Verbuchung läßt sich insofern ziehen, als die Vorgänge, die lediglich bilanzwirksam sind, auch nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen. Die Verwirklichung einer den erwerbswirtschaftlichen Erfolg ausweisenden Verbundrechnung im öffentlichen Rechenwerk würde nach einem Vorschlag von Terhalle <sup>2)</sup> voraussetzen, daß der ordentliche Haushalt in eine der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung entsprechende Erfolgsrechnung umgebildet werden müßte. Ihm sind die laufenden Einnahmen, die Steuereinnahmen, laufende Finanzzuweisungen sowie die Erträge aus dem Erwerbsvermögen und der Jahresaufwand zuzuordnen, der sich aus dem Verbrauch in den einzelnen Verwaltungszweigen zusammensetzt und damit keinen Vermögenszugang bewirkt, zuzüglich eines entsprechenden Anteils

- 
- 1) a) Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, S. 64  
b) Duhmer, Wilhelm (7), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 98  
c) Winkelmann, Hans (85), Gemeindliche Vermögensrechnung, S. 37  
d) Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 36 ff.

- 2) Terhalle, Fritz (73), Grundlegende Mängel im finanzwirtschaftlichen Rechnen und ihre Überwindung, Finanzarchiv Neue Folge, Bd. 8, 1941, S. 465 ff.

an den Erwerbskosten derjenigen Werte, welche im Rechnungsjahr verbraucht oder abgenutzt werden. Dem außerordentlichen Haushalt sind die vermögenswirksamen Vorgänge zuzuweisen, die eine über das Rechnungsjahr hinausgehende Mehrung oder Minderung des Vermögens bewirken. Ein solcher Vorschlag ist vergleichbar mit der in den skandinavischen Ländern, den Niederlanden, der Schweiz, den USA u.a. durchgeführten Zweiteilung des Staatsbudgets in ein sog. "Betriebs- und Kapitalbudget". So ist z.B. in Schweden die Vermögensrechnung - indem von einer Art Eröffnungsbilanz ausgegangen wird - zwischen Haushaltsplan und Jahresrechnung verspannt <sup>1)</sup>.

Die trotz der kameralistischen Verbuchung in der Verbundrechnung liegende Möglichkeit, Rechnungsabschlüsse entsprechend der kaufmännischen Doppik zu erbringen <sup>2)</sup>, führte zu einer Anwendung dieses Rechnungsstils unter der Bezeichnung "Betriebskameralistik" in einigen Kommunalbetrieben <sup>3)</sup>.

- 1) Welinder, Carsten (83), Geschichte der skandinavischen Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1, 2. Aufl. Tübingen 1952, S. 516
- 2) Jaeger von Weidenau, Unterricht zur Anweisung des Gefällsertragnisses für die Staatsrechnungszentrale, 1810, zit. bei Winckelmann, Hans (84), Kaufmännische und kameralistische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben, S. 4  
Thiess, Erich (74), Ein neuer Vorschlag zur Theorie der Kameralrechnung, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1955, S. 65 ff.  
Klapdor, Karl (30), Die kameralistische Buchführung in ihrer einfachen und gehobenen Form, 3. Aufl., Düsseldorf 1914  
Walb, Ernst (77), Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin-Wien 1926  
Markus, Karl, Zeitgemäße Verwaltungsbuchführung, Eberswalde 1936  
Leupold, O. (33), Die Verwaltungsbuchführung der deutschen Gemeinden, Leipzig 1942  
Held, Georg, Theorie der Kameralrechnung, Wiesbaden 1951
- 3) Eichhorn, Peter (8a), Der Wirtschaftsstil gemeindlicher Regiebetriebe, insbesondere Planung, Führung, Rechnung, Prüfung, S. 240

Die Verwendung eines solchen auf den erwerbswirtschaftlichen Erfolg abstellenden Rechnungsstils - sei es in der Form der Betriebskammeralistik oder der kaufmännischen Doppik - ist jedoch für die Vermögensvollrechnung der öffentlichen Hand nicht in Betracht zu ziehen. Wie im 2. Abschnitt <sup>1)</sup> ausgeführt, soll die öffentliche Vermögensrechnung nicht eine Reinvermögensziffer ausweisen, sondern muß neben dem Ausweis der Bestandsveränderungen zugleich der finanzwirtschaftlichen Aufgabe gerecht werden und den Deckungsnachweis erbringen. Zwar sieht z.B. die GO NRW in § 69 vor, daß die öffentlichen Einrichtungen <sup>2)</sup>, obwohl sie nach § 69 Abs. 2 GO NRW nicht als wirtschaftliche Betriebe gelten, nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu verwalten sind und entsprechend den Vorschriften über die Eigenbetriebe geführt werden, soweit es mit ihrem gemeinnützigen Zweck vereinbar ist. Ähnliche Bestimmungen finden sich in den Gemeindeordnungen der Länder Hessen (§ 98) <sup>3)</sup> und Schleswig-Holstein (§ 82) <sup>4)</sup>. Der Gesetzgeber erschließt damit der kaufmännischen Buchführung einen weiteren Bereich der gemeindlichen Wirtschaft.

Für die Verwendung der kaufmännischen Buchführung in der öffentlichen Verwaltung sprechen die guten Erfahrungen, die in der Schweiz bei der eidgenössischen Verwaltung und in einer großen Zahl von Kantonen mit der Einführung dieser Buchführung gemacht

---

1) vgl. S. 39 ff. dieser Studie

2) § 69 Abs. 2, Ziff. 2 der GO NRW: Einrichtungen des Unterrichts-, Erziehungs- und Bildungswesens, der körperlichen Ertüchtigung, der Kranken-, Gesundheits- und Wohlfahrtspflege und öffentliche Einrichtungen ähnlicher Art.

3) GO Hess vom 25.2.1952 (GVBl. S. 11)

4) GO SchlH vom 24.1.1950 (GVBl. S. 25)

worden sind <sup>1)</sup>. In Deutschland wird dagegen die kaufmännische Buchführung für die staatliche wie auch für die gemeindliche Abrechnung abgelehnt <sup>2)</sup>. Es sind nur wenige Versuche in dieser Richtung gemacht worden, die nicht befriedigend ausgelaufen sind <sup>3)</sup>.

Duhmer <sup>4)</sup> hebt in einer Stellungnahme (im Jahre 1952) zur Einführung der kaufmännischen Buchführung hervor, daß sich die öffentliche Hand in Deutschland auf ein so schwieriges Experiment nicht einlassen könne, da Bund, Länder und Gemeinden vor der Aufgabe der Finanzierung des Nachholbedarfs stünden, während in der Schweiz mehr die Ertragsfähigkeit - diese wird man jedoch nicht auf das Verwaltungsvermögen beziehen dürfen, obwohl Duhmer diese Einschränkung in seiner Argumentation nicht macht - in den Mittelpunkt der öffentlichen Vermögenswirtschaft gerückt sei. Zwar ist inzwischen auch in Deutschland der Nachholbedarf im allgemeinen gedeckt. Ständig neue Investitionen und die Art ihrer Finanzierung geben aber der öffentlichen Abrechnung mehr denn je das Gepräge.

Dennoch scheint die Entwicklung in der Gesetzgebung, die zunächst die kaufmännische Buchführung in den Eigenbetrieben vorschrieb <sup>5)</sup> und in

- 1) Duhmer, Wilhelm ((7), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 91) verweist auf die Mitteilungen von Fuchs, Chef der Finanzverwaltung des Kantons Zürich.
- 2) Winkelmann, Hans (84), Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentl. Verwaltungen und Betrieben, S. 173 ff.  
Duhmer, Wilhelm (7), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 90 ff.
- 3) Duhmer, Wilhelm (7), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 91
- 4) Duhmer, Wilhelm (7), a.a.O. S. 92
- 5) vgl. § 16 EigBetrVO. 1933

neueren, schon genannten Bestimmungen der Gemeindeordnungen der Länder Hessen, Schleswig-Holstein und Nordrhein-Westfalen auch bei öffentlichen Einrichtungen die kaufmännische Buchführung zulässt, dahin zu gehen, der kaufmännischen doppelten Buchführung mehr und mehr den Weg in den gemeindlichen Wirtschaftsbereich zu ebnen. Aber bislang bedienen sich nur wenige Einrichtungen dieser Art der "Betriebsführung" entsprechend den Bestimmungen der EigBettrVO. Als Beispiel seien hier die Krankenanstalten der Stadt Krefeld angeführt <sup>1)</sup>.

Gegen diese Bestimmungen in den Gemeindeordnungen der Länder Nordrhein-Westfalen (§ 69), Hessen (§ 98) und Schleswig-Holstein (§ 82) werden erhebliche Bedenken geltend gemacht <sup>2)</sup>. Sie beruhen im wesentlichen darauf, daß solche Bestrebungen der Einheit der Haushaltsplanung und -rechnung zuwiderliefen <sup>3)</sup>; es könnte dem Grundsatz der sachlichen Vollständigkeit widersprechen, wenn die Einnahmen und Ausgaben der öffentlichen Einrichtungen zum Zwecke der Aufstellung einer erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Abrechnung aus der allgemeinen Haushaltswirtschaft ausgeklammert würden.

Der Grundsatz der Haushaltsklarheit und der Grundsatz der Bruttoveranschlagung (§ 10 GemHVO) sprechen bei den öffentlichen Einrichtungen und Anstalten

- 
- 1) vgl. Zimmermann, im unveröffentlichten Gutachten, S. 2 und Lorenser, Hans (34), Die Reform des Rechnungswesens in Krankenanstalten, Stuttgart und Köln 1950, S. 52
- 2) vgl. Heinke, W. (17), in der Diskussion zu dem Referat von Weichmann, Herbert, Methoden neuzeitlicher Etatgestaltung als Mittel staatswirtschaftlicher Programmplanung, in: Methoden neuzeitlicher Etatgestaltung. Bericht über eine Arbeitstagung am 30.4.54 in Weinheim a.d.B., Institut zur Förderung öffentlicher Angelegenheiten e.V., Mannheim, 1954, S. 35 und Zimmermann, in seinem unveröffentlichten Gutachten, S. 2
- 3) Der Grundsatz der sachlichen Einheit verlangt, daß die Finanzplanung der öffentlichen Hand in einem einzigen Haushaltsplan aufgenommen wird.

gegen die nur nettomäßige Einstellung des Wirtschaftsergebnisses in den öffentlichen Haushalt, wie das bisher nur bei den öffentlichen Betrieben - mit Ausnahme der Regiebetriebe - der Fall war. Zimmermann <sup>1)</sup> wendet sich entschieden gegen die Ausdehnung der nach der EigBetrVO den öffentlichen Betrieben auferlegten Betriebsführung auf die öffentlichen Anstalten und Einrichtungen, denn durch die damit verbundene Nettoveranschlagung in Haushaltsplan und -rechnung würden immer größere Bereiche der Gemeindeverwaltung der Publizität und der Kontrolle im Rahmen der regulären Haushaltswirtschaft entzogen.

Beachtenswert ist in diesem Zusammenhang der bei der Bundespost zu erbringende Jahresabschluß, der nicht allein durch eine Gewinn- und Verlustrechnung, sondern außerdem durch eine gleichzeitig vorzulegende Jahresrechnung erfolgt <sup>2)</sup>. Neben der Ermittlung des erfolgswirtschaftlichen Ergebnisses ist damit zusätzlich der finanzwirtschaftliche Erfolg nachzuweisen <sup>3)</sup>.

Damit zeichnen sich die Richtlinien für einen Lösungsvorschlag einer Vermögensvollrechnung ab, die in ihrem Kern den finanzwirtschaftlichen Charakter

1) Zimmermann, im unveröffentlichten Gutachten, S. 2

2) Duhmer, Wilhelm (7), Das öffentliche Vermögen in Deutschland und seine Bewirtschaftung, S. 97

3) Busch, Heinz (5), Die Besonderheiten der Organisation der Rechnungsführung bei der Deutschen Bundespost im Hinblick auf die Vermögenserhaltung, Dissertation rer.pol.Münster 1955, S. 61 ff.

Demgegenüber hat die Bundesbahn nach § 11 des Reichsbahngesetzes (RGBl. I 1939 S. 1205) sich ganz der erwerbswirtschaftlichen Abrechnungsweise angeglichen. Der Jahresabschluß erfolgt danach nur noch durch eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung.

zu wahren hat, darüberhinaus aber auch Bestandsveränderungsnachweise zum Zwecke der Darstellung der Substanzerhaltung des öffentlichen Vermögens erbringen muß.

### III.

#### Die Gruppik

Die Gruppik <sup>1)</sup> stellt eine besondere Form der Verbundrechnung dar, die durch eine besondere Art der Gruppierung der Einnahmen und Ausgaben zu einem zwangsläufigen Ausweis der Vermögensbestände gelangt, ohne auf die nach finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten eingeteilte Haushaltsrechnung in ordentlichen und außerordentlichen Haushalt verzichten zu müssen.

Nach diesem Rechnungsvorschlag werden bereits voranschlagsmäßig im Haushaltsplan ähnlich der Aufzeichnung in der Leistungs- und Zahlungsreihe des Walb'schen Rechensystems <sup>2)</sup> die Einnahmen und Ausgaben kopfspaltenmäßig nach der Erfolgswirksamkeit in "Erfolgsplan" (Ertrag und Aufwand) und nach der Vermögenswirksamkeit im Vermögensplan <sup>3)</sup> gegliedert. Diese der Ordnung der Vorgänge in der Rechnung entsprechende Gliederung ermöglicht den finanzwirtschaftlich wichtigen Einblick in die

---

1) Friedel, Robert (11), Haushaltsrechnung und -plan in verbundener Form, S. 2

2) Walb, Ernst (77), Erfolgsrechnung öffentlicher und privater Betriebe, S. 55 ff.

3) Die vermögenswirksamen Vorgänge werden noch weiter unterteilt in Vermögen, Schulden, Eigenansprüche und "in Verantwortung". Bei der Gruppe der Einnahmen und Ausgaben "in Verantwortung" handelt es sich um Verwahr- und Vorschußgelder, durchlaufende Gelder usw. (vgl. Friedel, Robert (11), a.a.O., S. 35).

Finanzierungstatbestände der laufenden Haushaltswirtschaft und gestattet in übersichtlicher Art und Weise die in der öffentlichen Wirtschaft bedeutsame Finanzkontrolle. Haushaltsplanmäßig werden aber neben den Geld- und Erstattungsverfahren<sup>1)</sup> auch die für die Ermittlung des wirtschaftlichen Ergebnisses erforderlichen Nichtgeldvorgänge erfaßt, die im geltenden Haushaltsrecht nicht enthalten sind. Es handelt sich dabei um Wertveränderungen, die unabhängig von Zahlungsvorgängen neben diesen aufzuzeichnen sind. Insbesondere gehören hierzu die Abschreibungen, Schenkungen und Vermögensveräußerungen über oder unter Buchwert. Den Nichtgeldvorgängen kommt dabei die Aufgabe zu, die rechnerischen und wertmäßigen Beziehungen zwischen der Erfolgs- und der Vermögensrechnung (nach Friedel: Lagerrechnung)<sup>2)</sup> oder auch nur innerhalb des Vermögensnachweises darzustellen<sup>3)</sup>.

Der Haushaltsplan beinhaltet neben dem Ausgleich von Deckungsbedarf und Deckungsmitteln in der haushaltsrechtlich vorgeschriebenen Ordnung des Ordinariums und Extraordinariums und nach den Einzelplänen des amtlichen Modells in der senkrechten Anordnung die Vorausschätzung des Wirtschaftserfolges und in der waagerechten Anordnung die Zugänge und Abgänge zum Vermögen. Für alle Haushaltsabschnitte wird damit in der waagerechten Anordnung das Ergebnis der kommenden Wirtschaftsperiode vorausgeschätzt. Es drängt sich damit der Vergleich zu den

1) Bei den Erstattungen handelt es sich um Verrechnungsvorgänge innerhalb des Haushaltes einer Rechnungsperiode, die sich in Einnahme und Ausgabe ausgleichen (vgl. Friedel, Robert (11), Haushaltsrechnung und -plan in verbundener Form, S. 25 ff.).

2) Friedel verwendet den Begriff der Lagerrechnung im Gegensatz zur Vermögensrechnung, um so die Stellung der Lagerrechnung als systematischen Bestandteil im Gesamtrechnenwerk zu kennzeichnen.

3) Friedel, Robert (11), a.a.O. S. 24

§§ 13 ff EigBetrVO auf, in denen für die Wirtschaftsbetriebe die Aufstellung eines Erfolgs-<sup>1)</sup> und Finanzplanes<sup>2)</sup> verlangt wird. In der Gruppik werden Ertrag und Aufwand als Vermehrung oder Verminderung dem Unterschied zwischen Vermögen und Schulden entsprechen. Es besteht somit eine systematische Verbindung zwischen der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung entsprechenden Erfolgsrechnung und der Lagerrechnung. Die Geld- und Nichtgeldvorfälle einer Wirtschaftsperiode werden je nach dem rechnungstheoretischen Charakter des Vorganges bei den entsprechenden Anfangsbeständen (Vermögen, Schulden, Eigenanspruch) hinzugefügt. Die Haushaltsrechnung ist also das Bindeglied zwischen dem "Anfangs- und Endlager"<sup>3)</sup>. Die in der laufenden Haushaltsrechnung bereits getrennt ausgewiesenen vermögenswirksamen Vorgänge stellen als Rechnung der Lagerveränderungen eine Bewegungsbilanz dar<sup>4)</sup>.

Durch die Trennung der Geschäftsvorfälle nach Geld- und Nichtgeldvorgängen unter Beibehaltung der bisherigen haushaltsrechtlichen Gliederung ermöglicht die Gruppik die für die finanzwirtschaftliche Betrachtung so wichtige Voraussetzung der Darstellung der Kassengebarung und der Darlegung des Finanzierungstatbestandes der Ausgaben in einer

---

- 1) Der Erfolgsplan (§ 14 EigBetrVO) enthält alle voraussehbaren Erträge und Aufwendungen des Wirtschaftsjahres.
- 2) Der Finanzplan muß mindestens alle voraussehbaren Einnahmen und Ausgaben des Wirtschaftsjahres enthalten, die sich aus Anlageänderungen und aus der Kreditwirtschaft des Eigenbetriebes ergeben.
- 3) Friedel, Robert (11), Haushaltsrechnung und -plan in verbundener Form, S. 10 ff.
- 4) vgl. Lange, Dieter (31), Möglichkeiten finanzwirtschaftlicher Vermögensrechnung, S. 117

Wirtschaftsperiode. Die enge Anlehnung der Gliederung an den Voranschlag ermöglicht weiterhin die in der öffentlichen Finanzwirtschaft notwendige Kontrolle der Ausführung der Planansätze. Im Gegensatz zu dem nur auf den jährlichen Bedarf und seine Deckung sich beziehenden Finanzierungsziel der einfachen Kameralrechnung kann die Gruppik durch die Erweiterung des Voranschlages und der Rechnung auf die das wirtschaftliche Ergebnis beeinflussenden Vorgänge die Einhaltung bzw. Nichteinhaltung der gesamten Wirtschaftsplanung der öffentlichen Hand auf sehr einfache und übersichtliche Art überwachen. In der Lagerrechnung werden ferner die Bestandsveränderungen ausgewiesen, so daß eine Grundlage für die Ermittlung des Werterhaltungsbedarfes geschaffen ist. Durch die Aussonderung der erfolgswirksamen Vorgänge wird weiterhin eine der Erwerbswirtschaft entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgsrechnung) geschaffen, die zusammen mit dem Ausweis der Bestandsveränderungen die notwendigen Wirtschaftlichkeitskontrollen liefern kann. Die selbsttätige, rechnerische Abstimmungsmöglichkeit ergibt sich in der Gruppik aus der Übereinstimmung des durch Ertrag und Aufwand vermehrten oder verminderten "eigenen Anspruchs" mit dem in der Lagerrechnung ausgewiesenen Unterschied zwischen Vermögen und Schulden. Um der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung nach Johns und Mülhaupt gerecht zu werden, müßte die Lagerrechnung dahin ergänzt werden, daß auch die Finanzierungstatbestände und -abläufe sichtbar werden.

Schumann <sup>1)</sup> und Markus <sup>2)</sup> wenden unter gleichzeitiger Anerkennung der Richtigkeit der Systematik der Rechnungsmethode gegen die Gruppik ein, daß die

---

<sup>1)</sup> Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 28

<sup>2)</sup> Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt, S. 133

weitgehende Spalteneinteilung die Rechnung umständlich mache. Schumann schätzt zwar die vermögenswirksamen Vorgänge mit 1 von Tausend aller Buchungen der Gemeindekasse sicher etwas gering ein. Dennoch werden die betreffenden Spalten der vermögenswirksamen Vorgänge in großem Umfange leer geführt werden. Damit ist die Arbeitsbelastung im Vergleich zum Erfolg zu groß <sup>1)</sup>. Hinzu kommt, daß bei den seitenweise leer geführten Spalten der Gruppik eine übersichtliche Rechnungsführung nur bei wenig schwierigen Verhältnissen gewährleistet ist. In größeren Gemeinden kann die Gruppik infolge der starken artmäßigen Gliederung schwerlich eine übersichtliche Darstellung des Wirtschaftstatbestandes gewährleisten. Berücksichtigung findet bei dieser Argumentation der Gedanke der Haushaltsklarheit, der auf den gesamten Wirtschaftsbereich der öffentlichen Hand auszudehnen ist. Berücksichtigt man außerdem, daß die kameralistische Rechnungsform gerade infolge ihrer Einfachheit in der Darstellung und Auslegung eine besondere Bedeutung für die öffentliche Verwaltung erlangt hat, wird man kaum annehmen können, daß ähnlich komplizierte Rechnungsmuster wie die Gruppik in der Praxis zur Anwendung kommen werden.

#### IV. Die funktionale Kontorechnung

Einen der Gruppik ähnlichen Lösungsvorschlag stellt die funktionale Kontorechnung von Thoms <sup>2)</sup> dar. Neben der Ordnung der Geschäftsvorfälle nach der Erfolgs- bzw. Vermögenswirksamkeit werden dabei in einer besonderen Kontenspalte die Geldvorgänge aufgezeichnet. Mit der funktionalen Kontorechnung

---

<sup>1)</sup> Schumann, Alwin (62), Die Vermögensrechnung der Gemeinden, S. 28

<sup>2)</sup> Thoms, Walter (75), Reform der Wirtschaftsrechnung in Betrieben und Behörden, Kritische Betrachtung zur funktionalen Kontorechnung, Herne-Berlin, 1957

können sowohl die Ziele der Kameralistik als auch die der kaufmännischen doppelten Buchführung erreicht werden. Eine positive Einstellung zur funktionalen Kontorechnung gerade in Bezug auf ihre Verwendung in den Etatwirtschaften zeigen Roehling-Steiner <sup>1)</sup>:

"Zur Überwachung eines weitgehend festliegenden Budgets einer Behörde, bei der zudem der Barverkehr überwiegt, ist eine solche Rechnung angebracht und gewinnt auch sofort wesentliche Aussagekraft in den einzelnen Positionen durch Vergleich von Soll und Ist".

Die bei Thoms <sup>2)</sup> zitierten kritischen Ausführungen lassen jedoch erkennen, daß die funktionale Kontorechnung sowohl eine Mehrarbeit mit sich bringt als auch die Buchungen durch die breitschichtige Kontengruppierung kompliziert. Besonders die Erschwerung der Buchungstechnik trifft hier auf die gleichen Bedenken, die schon bei der Gruppiert geschildert worden sind.

#### V. Das Frankfurter Rechnungsverfahren

Die Stadt Frankfurt a.M. verwendet unter Ausnutzung der Vorteile des Lochkartenverfahrens ein Rechnungsmuster, indem "... eine modernsten Ansprüchen genügende Vermögens- und Wirtschaftlichkeitsrechnung mit der Haushaltsrechnung verzahnt ..." wird <sup>3)</sup>. Die in Frankfurt als Wirtschaftlichkeitsrechnung bezeichnete Aufzeichnung der erfolgswirksamen Vorgänge soll in etwa der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung entsprechen. Damit werden in Nebenrechnungen die Rechnungsabschlüsse dargestellt, die in der oben <sup>4)</sup> dar-

1) Roehling-Steiner (52), Grundlagen zur funktionalen Kontorechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1956, S. 154

2) Thoms, Walter (75), Reform der Wirtschaftsrechnung in Betrieben und Behörden, S. 80 ff.

3) Giere, Gustav (12), Zur Frage der Vermögensrechnung, S. 40

4) vgl. S. 139 ff. dieser Studie

gestellten Verbundrechnung im Hauptrechenwerk erbracht werden. In Frankfurt a.M. ist damit eine Verbundrechnung eingeführt worden, die den nach finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten in Ordinarium und Extraordinarium aufgeteilten Haushalt bestehen läßt und somit demgeltenden Gemeindehaushaltsrecht Rechnung trägt. Markus <sup>1)</sup> weist in diesem Zusammenhang auf die Verhältnisse in Kiel hin, wo es bei der Einführung der klassischen Kameralistik durch die gegenläufigen Tendenzen der Gemeindehaushaltsverordnung zu Schwierigkeiten gekommen sei. Das Besondere am Frankfurter Verfahren ist, daß es an die gegebenen Verhältnisse des Haushaltsrechtes anknüpft.

Markus <sup>2)</sup> stellt dazu zwei Grundsätze heraus:

1. In der Sachbuchführung ist jede Gliederungseinheit sowohl nach ihrem Platz in der Haushaltsrechnung als auch nach ihrer Stellung in der Wirtschaftlichkeits- und Vermögensrechnung zu kennzeichnen.
2. Die Rechnungszahlen sind einerseits in der für die Haushaltsrechnung nach der gesetzlich vorgeschriebenen Ordnung, andererseits aber auch nach dem Aufbau der Wirtschaftlichkeits- und Vermögensrechnung zusammenzufassen.

Die von Friedel dargestellte Gruppik <sup>3)</sup> bucht nach den gleichen Grundsätzen. Ein wesentlicher Unterschied besteht aber darin, daß den beiden Gliederungsgesichtspunkten in der Gruppik durch nur einen Buchungsvorgang Rechnung getragen wird. Die Folgen sind die bereits geschilderten Unübersichtlichkeiten, die die Gruppik nur für kleine Wirtschaftsbe-

---

<sup>1)</sup> Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt, S. 139

<sup>2)</sup> Markus, Karl (39), ebenda

<sup>3)</sup> vgl. S. 147 ff. dieser Studie

reiche verwendbar erscheinen ließen.

Wesentlich übersichtlicher ist das Frankfurter Rechnungsverfahren gestaltet, das gesondert neben der Haushaltsrechnung eine sog. Wirtschaftlichkeits- und Vermögensrechnung führt. Für die Erfassung der Buchungsvorgänge in der Wirtschaftlichkeits- und Vermögensrechnung sind zunächst die einzelnen Rechnungsvorfälle des ordentlichen und außerordentlichen Haushalts nach der Erfolgs- bzw. Vermögenswirksamkeit umzugruppieren. Im Anordnungssoll der dreigeteilten <sup>1)</sup> kameralistischen Rechnungsmethode können im ordentlichen wie außerordentlichen Haushalt erfolgs- und vermögenswirksame Verbuchungen vorkommen. Je nach ihrer rechnungstheoretischen Eigenschaft erscheinen sie in der sog. Wirtschaftlichkeits- oder in der Vermögensrechnung. Demgegenüber handelt es sich bei dem Ist und bei den Kassenresten stets um vermögenswirksame Vorgänge, die ausschließlich die Vermögensrechnung beeinflussen. Durch die Ist-Verbuchung werden Veränderungen im Kassenvorrat hervorgerufen, und die Kassenreste stellen einmal Zugänge zu den Forderungen und zum anderen Zugänge zu den Verbindlichkeiten dar. Die Ausgleichung der Reste durch Umwandlung zum Ist geschieht unter Beibehaltung der rechnungstheoretischen Eigenschaft, nämlich durch einen Aktiv-, Passiv- oder Aktiv-Passivtausch.

Die Erfassung der reinen Kassenanfänge in der Vermögensrechnung erfolgt über das Konto der

<sup>1)</sup> Die Buchungsvorgänge teilen sich auf in Soll, Ist und Rest.

Stadthauptkasse <sup>1)</sup>, das als Konto auf der Vermögensseite geführt wird. Im Rechenwerk der Wirtschaftlichkeits- und Vermögensrechnung sind weiter jene Vorgänge darzustellen, die zu den außerhaushaltsmäßigen Einnahmen und Ausgaben gehören, und die Vorfälle, denen Geldbewegungen nicht zugrunde liegen. Bei den "Nichtgeld-Vorfällen" handelt es sich in erster Linie um Abschreibungen, die einmal als Aufwand in der Wirtschaftlichkeitsrechnung erscheinen und zum anderen Abgänge vom Vermögen in der Vermögensrechnung darstellen.

Die sog. Wirtschaftlichkeitsrechnung baut sich nach dem bei Markus <sup>2)</sup> geschilderten Kontenplan auf. Auf der ersten Gliederungsstufe der Konto-Nr. 10: "Aufwendungen" stehen die erfolgswirksamen Ausgaben, die Ausgabe-Kassenreste, die Ausgabe-Haushaltsreste und die Abschreibungen. Hierunter fällt nicht die außerordentliche Abschreibung infolge von Neubewertungen. Unter der Kontonummer 11 erscheinen die Ertragseinnahmen. Hierzu zählen die erfolgswirksamen Einnahmen und "... diejenigen Vorfälle, die sich einseitig als Mehrung des städtischen Reinvermögens

<sup>1)</sup> vgl. Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt, S. 150 - 154: Danach wird die Stadthauptkasse bedingt als "Bank" der einzelnen Haushaltsunterabschnitte aufgefaßt. Zwischen den einzelnen Dienststellen und der Stadthauptkasse bestehen Forderungs- und Verpflichtungsverhältnisse. Die Einnahme für Rechnung eines Haushaltsunterabschnitts durch die Stadthauptkasse bedeutet die Erhöhung des Gut-habens des betreffenden Unterabschnittes bei der Stadthauptkasse, womit sich die Schuldverpflichtungen der Stadthauptkasse erhöhen.

<sup>2)</sup> Markus, Karl (39) a.a.O., S. 164

auswirken" <sup>1)</sup>. Der Saldo zwischen Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben stellt das von Markus als "Wirtschaftserfolg" <sup>2)</sup> bezeichnete Ergebnis der sog. Wirtschaftlichkeitsrechnung dar. Er bedeutet die Mehrung bzw. Minderung des Reinvermögens. Markus <sup>3)</sup> hebt dabei nochmals hervor, daß dieser Wirtschaftserfolg keiner nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichteten Auswertung unterliegt. Für jeden Zweig der Verwaltung ist die Höhe der durch den Einsatz von Mitteln hervorgerufenen Reinvermögensminderung der Preis für die von der Gemeinde erbrachte Leistungserstellung. Die sog. Wirtschaftlichkeitsrechnung im Frankfurter Rechnungsverfahren stellt somit eine nach Verwaltungsaufgaben gegliederte Ertrags- und Kostenrechnung dar. Wegen der einzelnen Gestaltungsmöglichkeiten dieser Rechnung, insbesondere der Wirtschaftlichkeitsmessung in den einzelnen Verwaltungszweigen, ist auf die entsprechenden Ausführungen von Markus zu verweisen.

Die Vermögensrechnung nach dem Frankfurter Verfahren gliedert sich in folgende Konten:

1. Vermögenskonten

- 200 unbewegliches Vermögen
- 201 bewegliches Vermögen
- 202 Kapitalvermögen
- 203 Forderung an andere städt.  
Dienststellen
- 209 Verrechnung <sup>4)</sup>

---

1) Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt, S. 165

2) Markus, Karl (39), ebenda

3) Markus, Karl (39), a.a.O., S. 123

4) Zur weiteren Kontenuntergliederung vgl. Markus, Karl (39), Verwaltungsbuchführung und Vermögensrechnung einer Großstadt, S. 169 ff.

## 2. Schuldenkonten

- 220 Vor dem 21.6.1948 aufgenommene  
Anleihen und Darlehen - Auslands=  
schulden -
- 221 Nach dem 21.6.1948 aufgenommene  
Anleihen und Darlehen - Inlands=  
schulden -
- 224 Sonstige Schuldverpflichtungen
- 225 Schuldverpflichtungen an städt.  
Dienststellen
- 229 Verrechnungs- und Berichtigungs-  
posten sowie Rückstellungen

## 3. Konten für die Mittel der Stadt

- 240 Gemeindesondervermögen
- 242 Vermögensmassen
- 243 Rücklagen
- 244 Freies Vermögen

Aus der Gegenüberstellung der Gesamtheit der Vermögensbestände und der Schuldverpflichtungen ergeben sich die "eigenen" Mittel der Stadt.

Die nach der Erfolgs- bzw. Vermögenswirksamkeit durchzuführende Trennung der Vorfälle und ihre entsprechende Überführung in die Vermögensrechnung bzw. Wirtschaftlichkeitsrechnung gibt die Möglichkeit einer selbsttätigen Überprüfung der rechnerischen Richtigkeit des Rechenwerkes. Der Reinvermögenszugang bzw. -abgang, als Wirtschaftserfolg in der Wirtschaftlichkeitsrechnung ausgewiesen, wird in die Vermögensrechnung übertragen, womit folgende Gleichung aufzustellen ist:

$$\text{Vermögen} = \text{Schulden} + \text{Mittel}^{1)} \text{ der Stadt}$$

Für die Darstellung des finanzwirtschaftlichen Ergebnisses nach der Johnsschen Zielsetzung der öffentlichen Vermögensrechnung eignet sich das Frankfurter Verfahren ebenfalls, weil Vermögen und Schulden nach Verwaltungszweigen gegliedert gegenübergestellt werden. Hätte Markus "außer auf

1) Mittel = Eigenkapital

die Erfolgswirkung auch auf das finanzwirtschaftliche Kriterium der Deckung abgestellt und anstelle eines Gesamtreinvermögens der Gemeinde jedem Verwaltungszweig neben dem Schuldenkonto noch ein Deckungskonto zugeordnet, dann hätte er zwangsläufig zur Deckungsbilanz im Sinne von Johns gelangen müssen" <sup>1)</sup>.

Es läßt sich somit zusammenfassend feststellen, daß das Frankfurter Rechnungsverfahren der finanzwirtschaftlichen Zielsetzung des geltenden Haushaltsrechts durch Beibehaltung der Gliederung der Einnahmen und Ausgaben in ordentliche und außerordentliche Zahlungsvorgänge Rechnung trägt und die Bestandsveränderungen in einer vom Ordinarium und Extraordinarium getrennten Vermögensrechnung nachweist sowie eine vierte Rechnung, die sog. Wirtschaftlichkeitsrechnung, eingeführt hat, die als Grundlage für Wirtschaftlichkeitsmessungen dienen kann.

VI. Die Johnssche Deckungsbilanz und die Konten für den Nachweis der Erneuerungsrücklagen

Der Einteilung des Vermögens und der Schulden nach Verwaltungszweigen im Frankfurter Rechnungsverfahren entspricht auch die Regelung in der "Vorläufigen Anweisung der Hauptstadt Hannover über die Vermögens- und Schuldenbuchführung", wie bereits bei der Gliederung der Schulden herausgestellt worden ist <sup>2)</sup>. Der ebenfalls nach der Zweckbestimmung gegliederte Schuldennachweis ermöglicht die Verwirklichung des Johnsschen Rechnungsvorschlags. Die Gegenüber-

1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 121

2) vgl. S. 96 ff. dieser Studie

stellung von Vermögen und Schulden wird im Johnsen Deckungskonto dadurch erreicht, daß die Haushaltsausgaben der Haushaltsrechnung nicht nur mit ihrer Wirkung auf das Vermögen, "sondern gleichzeitig mit ihrer Finanzierung (Erhöhung des Schulden- bzw. Deckungskontos des betreffenden Aktivums) in die Vermögensrechnung übernommen" <sup>1)</sup> werden. Im Frankfurter Rechnungsverfahren läßt sich die Johnsen finanzwirtschaftliche Zielsetzung dann verwirklichen, wenn jedem Verwaltungszweig neben dem Schuldenkonto noch ein Deckungskonto zugeordnet wird <sup>2)</sup>. "Auf der Aktivseite zeigen die Deckungsbilanzen die gesamten von der Körperschaft im Betrachtungszeitraum getätigten Investitionen, auf der Passivseite spiegelt sich in der Fähigkeit, diese Investitionen aus ordentlichen Mitteln endgültig zu decken, und in der Zeitdauer, in der dies geschieht, die finanzielle Leistungsfähigkeit oder die Finanzkraft der Körperschaft wider, soweit diese in der Vergangenheit ausgeschöpft wurde" <sup>3)</sup>. Zur rechnungstechnischen Verwirklichung der Deckungsbilanz im einzelnen ist auf die zahlreichen Schriften von Johns <sup>4)</sup> und Mülhaupt <sup>5)</sup> zu verweisen.

Die Herstellung des Verbunds zwischen Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung erfolgt unter Aus-

- 1) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 119
- 2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), ebenda
- 3) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), ebenda
- 4) vgl. Literaturverzeichnis Nr. 25 - 28
- 5) vgl. Literaturverzeichnis Nr. 42 - 46 und Mülhaupt's Ausführungen in der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung

nutzung der Sollstellung und der sog. wechselbezüglichen Verrechnung <sup>1)</sup>, wie es im Gemeinderechnungswesen des früheren Landes Baden gehandhabt wird. Die Probleme der Entwicklung einer Vermögensrechnung aus der Haushaltsrechnung können heute als gelöst angesehen werden. Auf die Rechnungsbeispiele im Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 <sup>2)</sup> sowie auf das geschilderte Frankfurter Rechnungsverfahren kann deshalb verwiesen werden. Die Besonderheit der von Johns und Mülhaupt dargestellten Deckungsbilanz besteht darin, daß der Verbund zwischen Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung ausschließlich über die vermögenswirksamen Ausgaben der Haushaltsrechnung hergestellt wird und der Finanzierungsnachweis für jeden Aktivposten auf der Passivseite durch Belegung der Schulden oder der endgültigen Deckung erbracht wird. Die Summe aus Fremd- und Eigenfinanzierungsmitteln der Passivseite entspricht der Anschaffungs- oder Herstellungsausgabe auf der Aktivseite der Bilanz, die somit anzeigt, wo die Mittel geblieben sind. Der zwischen Haushalts- und Vermögensrechnung herzustellende Verbund wird nach der Johnsschen Zielsetzung dadurch erreicht, daß die vermögenswirksamen Ausgaben der Haushaltsrechnung in die Vermögensrechnung übernommen werden und die Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in der Bilanz verbucht werden.

Die finanzwirtschaftliche Zielsetzung wird nicht beeinträchtigt, wenn durch Einführung einer weiteren Spalte auf der Aktivseite der Vermögensbilanz zum

---

1) vgl. Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 128

2) Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 130 ff.

Zweck des Nachweises der Bestandserhaltung neben den Anschaffungswerten der durch jährliche Wertberichtigungen (Abschreibungen) ermittelte Restbuchwert dargestellt wird. Eine derartige Verbuchung bietet keinerlei rechnungstechnische Schwierigkeiten. Außerdem gibt die Gegenüberstellung der abgeschrieben Werte mit der Entschuldung darüber Auskunft, in welchem Verhältnis sich Abnutzung und Entschuldung vollzieht und ob z.B. der Entschuldungsprozeß die Nutzungsdauer eines Anlagegegenstandes überdauert. Nach dieser ebenfalls in der Vollrechnung zu verfolgenden Zielsetzung ist der Verbund zwischen Haushalts- und Vermögensrechnung dann hergestellt, wenn der den jährlichen Abschreibungen entsprechende Erneuerungsbedarf in jeder Rechnungsperiode in der ordentlichen Haushaltsrechnung ausgewiesen wird oder doch zumindest der nicht gedeckte Teil in einer obligatorischen Anlage zum Abschluß der Haushaltsrechnung als Fehlbetrag ausgewiesen wird. Darüber hinaus erlangt neben der Darstellung des Erneuerungsbedarfs einer Rechnungsperiode der Nachweis des in der Vergangenheit liegenden, noch nicht gedeckten Nachholbedarfs an Erneuerungsrücklagen eine zusätzliche Bedeutung. In einer dritten Spalte der Johnsschen Deckungsbilanz ist somit neben dem Ausweis der Fremd- und Eigenfinanzierung gewissermaßen als Schuld an die künftigen Haushaltsjahre der in der Vergangenheit liegende ungedeckte Gesamtbetrag der unterlassenen Substanzerhaltung darzustellen. Die entsprechende dritte Spalte auf der Aktivseite der Bilanz weist demgegenüber den Betrag des angesammelten Rücklagevermögens aus. Auch diese Darstellung ist wie die Johnssche Deckungsbilanz im Querverbund zu lesen. Die Vertikalabschlüsse werden für einzelne Verwaltungszweige vorgenommen und dienen den geschilderten Vergleichszwecken <sup>1)</sup>. Dieser Nachweis

---

1) vgl. S. 71 ff. dieser Studie

kann sowohl nach Einzelplänen oder abschnitts- und unterabschnittsweise erbracht werden. Welchen Weg die Praxis bei Einführung einer derart ausgebildeten Vermögensvollrechnung einschlagen wird, wird von der Arbeitsbelastung und den technischen Mitteln zur Durchführung einer solchen Rechnung abhängen.

## § 2

### Schlußbetrachtung

Die oben aufgezeigte Ergänzung der Johnsschen Vermögensvollrechnung kann den im 2. Abschnitt geschilderten Rechnungszielen Rechnung tragen, ohne daß die finanzwirtschaftliche Zielsetzung nach Johns beeinträchtigt wird.

Wirtschaftlichkeitskontrollen, sofern ihre Notwendigkeit allgemein anerkannt wird, können nur in einer Nebenrechnung im Stil des Frankfurter Rechnungsverfahrens erbracht werden.

Zur Verwirklichung der öffentlichen Vermögensrechnung wird eine Neugliederung des Haushalts nicht erforderlich, da die als vermögenswirksam in der Haushaltsrechnung zu kennzeichnenden Vorfälle in die Bestandsnachweise übernommen werden. Auf die Gliederung des Haushalts in ein Ordinatum und Extraordinarium kann mit Rücksicht auf die finanzwirtschaftliche Zielsetzung und die insbesondere an den außerordentlichen Haushalt anknüpfende Finanzkontrolle nicht verzichtet werden. Zu dieser Auf-

fassung sollte man sich endgültig durchringen und jene Vorschläge ablehnen, die die ordentliche Haushaltsrechnung in einen Betriebshaushalt und den außerordentlichen Haushalt in einen Investitionshaushalt umgestalten wollen.

Der Verbund zwischen der Haushaltsrechnung und der Vermögensrechnung wird dadurch hergestellt, daß einerseits die vermögenswirksamen Vorfälle der Haushaltswirtschaft in die Vermögensrechnung übernommen und diesen Anschaffungswerten ihre Finanzierungstatbestände gegenübergestellt werden, während andererseits für die eingetretenen Wertminderungen am Vermögen ausgleichende Beträge in den ordentlichen Haushalt eingestellt werden. Nur eine so aufgefaßte Verbundrechnung entspricht den gemeindlichen Rechtsgrundlagen und der hier vertretenen Zielsetzung der öffentlichen Vermögensrechnung.

In die Vermögensrechnung sind grundsätzlich alle Bestände aufzunehmen, die im Eigentum der Gemeinde stehen. Welchen Vermögensbegriff man verwendet und welche Vermögensgegenstände von einem Nachweis in die öffentliche Vermögensrechnung auszuschließen sind, ist von geringerer Bedeutung, als die Verwendung einheitlicher Abgrenzungskriterien, um zwischen-gemeindliche Vergleiche zu erleichtern.

Um den Finanzbedarf der einzelnen Verwaltungszweige darzustellen, wird sich die Gliederung des Vermögens und der Schulden nach der Ordnung der Haushaltspläne ausrichten müssen.

Die Bewertung des Vermögens läßt, soweit es um den Finanzierungsnachweis geht, "aus der Logik der Sache heraus keinen anderen Wertansatz als den der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu" <sup>1)</sup>. Zum

---

<sup>1)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 135

Nachweis der Erhaltung des Vermögens seiner Leistungskraft nach wäre es zwar zweckmäßiger, von den mutmaßlichen Wiederbeschaffungskosten auszugehen. Die Bewertung mit dem Anschaffungswert ist jedoch einfacher und frei von jeder Willkür und dient außerdem der Kombination beider Rechnungsziele in der hier geschilderten Vollrechnung.

Bevor man über die Einführung betriebswirtschaftlicher Begriffe wie Abschreibung und Werterhaltung in das öffentliche Rechnungswesen streitet, sollte man die Frage klären, ob ausschließlich das Johnssche Rechnungsziel - nach dem es keine Abschreibung gibt, sondern nur Abschreibungssurrogate - im öffentlichen Rechnungsmuster verwirklicht werden soll oder auch der Nachweis der Erhaltung des Vermögens in der Bilanz zu erbringen ist. Bei der Zielsetzung der Substanzerhaltung kommt man ohne die Verwendung der Begriffe: Abschreibung und Werterhaltung nicht aus, wie bereits in den gemeindlichen Rechnungsgrundlagen zur Bewirtschaftung und Abschreibung des gemeindlichen Vermögens (vgl. § 6 RücklVO 1936 und Ziffer 1 der AusfAnw. zu §§ 55 und 88 Abs. 3 KuRVO 1938) zum Ausdruck gebracht ist. Der Vorschlag Elferts, die Substanzerhaltung mit Hilfe des "Gesamterneuerungs-Solls" zu verwirklichen, ist nach seiner eigenen Auffassung nicht endgültig und dient lediglich als Ersatz einer öffentlichen Vermögensrechnung.

Bei der Verwendung betriebswirtschaftlicher Begriffe im Rechnungswesen der öffentlichen Hand sollte die Ermahnung überflüssig werden, daß eine Erfolgsermittlung entsprechend der Erwerbswirtschaft im öffentlichen Wirtschaftsbereich ohne Aussagewert bleiben muß und die ermittelten Wertgrößen lediglich Vergleichsziffern darstellen.

Die Lösung der Probleme der öffentlichen Vermögensrechnung vereinfacht sich, wenn Klarheit über Zweck und Ziel der Einbeziehung des Vermögens und der Schulden in das Rechnungswesen der öffentlichen Hand besteht <sup>1)</sup>. Erst wenn eine klare Erkenntnis über die Aufgaben der öffentlichen Vermögensrechnung vorhanden ist, wird die Diskussion der Einzelheiten zu Ergebnissen führen.

Nachdem die VBRO ergangen ist, sollte man nun endlich im Gemeindebereich (wie auch auf Länderebene) zu einer Entscheidung über die Vermögensrechnung kommen. Genügend Vorbilder praktizierter und vorgeschlagener Rechnungsmuster sind vorhanden, die es unbegreiflich erscheinen lassen, daß die Landesgesetzgeber, nachdem sie vor einem Jahrzehnt und länger den Erlaß von Vermögensverordnungen angekündigt haben, immer noch mit einer gesetzlichen Regelung auf sich warten lassen. Der neueste Entwurf zu einer Gemeindevermögensverordnung von Berkenhoff <sup>2)</sup> sieht in § 42 als Zeitpunkt des Inkrafttretens den 1. Januar 1964 vor. Dieser Termin ist schon lange überschritten, ohne daß Anzeichen für eine alsbaldige Entscheidung über die Einführung einer Vermögensvollrechnung erkennbar sind. Das Schlußwort dieser Studie muß damit die dringende Mahnung enthalten, die viel diskutierte und unseres Erachtens auch geklärte Materie der gemeindlichen Vermögensvollrechnung zum Gegenstand einer - nach Möglichkeit bundeseinheitlichen - Regelung zu machen.

---

<sup>1)</sup> Institut "Finanzen und Steuern" Heft 80 (47), Die öffentliche Vermögensrechnung, S. 136

<sup>2)</sup> Berkenhoff, Hans-Albert (3), Entwurf und Begründung einer Gemeindevermögensverordnung, Göttingen 1964



### Mein Lebenslauf

Am 8.1.1938 wurde ich in Berlin als Sohn des Richters Dr. Hermann Schlie und seiner Frau Elisabeth geb. Meinecke geboren. Ich besitze die deutsche Staats - angehörigkeit. Im Frühjahr 1958 bestand ich das Abitur an dem math.-nat. Gymnasium in Bad Salzuflen. Anschließend begann ich mein Jura-Studium an der Universität in Freiburg. Nach drei Semestern wechselte ich an die Universität in Münster und machte nach weiteren fünf Semestern mein Referendarexamen. Nach Beendigung der Referendarausbildung bestand ich im Mai 1968 das Assessorexamen und trat in den Justizdienst ein.













